

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
Importation and Exportation of Goods in Terms of Value Added Tax

Student: Darina Červenková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Krzikallová

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student:

Darina Červenková

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Dovoz a vývoz zboží z pohledu daně z přidané hodnoty
Importation and Exportation of Goods in Terms of Value Added Tax

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Obecná charakteristika DPH
 3. Specifika dovozu zboží z pohledu DPH
 4. Specifika vývozu zboží z pohledu DPH
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014 – výklad s příklady*. 10. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 352 s. ISBN 978-80-247-5118-4.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. 592 s. ISBN 978-80-7263-812-3.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. Praha: 1. VOX, 2014. 392 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 7. května 2015

A handwritten signature in blue ink, reading "Darina Červenková", written over a horizontal dotted line.

Darina Červenková

Obsah

1 Úvod	5
2 Obecná charakteristika DPH.....	6
2.1 <i>Harmonizace DPH.....</i>	<i>7</i>
2.2 <i>Novela zákona o DPH 2015.....</i>	<i>7</i>
2.3 <i>Sazby DPH</i>	<i>8</i>
2.4 <i>Předmět daně.....</i>	<i>9</i>
2.5 <i>Daňové subjekty</i>	<i>11</i>
2.6 <i>Obrat</i>	<i>13</i>
2.7 <i>Zdaňovací období.....</i>	<i>13</i>
2.8 <i>Základ daně</i>	<i>14</i>
2.9 <i>Výpočet daně</i>	<i>15</i>
2.10 <i>Základní pojmy.....</i>	<i>15</i>
2.11 <i>Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně</i>	<i>18</i>
2.12 <i>Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně</i>	<i>19</i>
2.13 <i>Daňový doklad</i>	<i>19</i>
3 Specifika dovozu zboží z pohledu DPH.....	21
3.1 <i>Místo plnění.....</i>	<i>22</i>
3.2 <i>Celní režim.....</i>	<i>22</i>
3.3 <i>Clo</i>	<i>24</i>
3.4 <i>Osoba povinná odvést daň.....</i>	<i>25</i>
3.5 <i>Základ daně</i>	<i>26</i>
3.6 <i>Uskutečnění plnění a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.....</i>	<i>28</i>
3.7 <i>Osvobození od daně při dovozu zboží</i>	<i>28</i>
3.8 <i>Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v jiném členském státu</i>	<i>30</i>
3.9 <i>Dovoz zboží do režimu dočasného použití.....</i>	<i>31</i>

3.10 Celní režim uskladňování v celním skladu a ve svobodném skladu a pásnu	31
3.11 Celní režim aktivní zušlechťovací styk.....	32
3.12 Nezákonný dovoz	33
3.13 Dovoz zboží neplátcem	33
3.14 Přeprava zboží při dovozu.....	34
3.15 Incoterms	34
4 Specifika vývozu zboží z pohledu DPH	37
4.1 Místo plnění.....	38
4.2 Daňový doklad při vývozu zboží	38
4.3 Osvobození od daně při vývozu zboží.....	38
4.4 E-vývoz.....	39
4.5 Celní režimy při vývozu zboží	40
4.6 Služby vázané na vývoz zboží.....	42
4.7 Přeprava vázána na vývoz zboží.....	42
4.8 Dodání zboží v České republice pro účely následného vývozu	44
4.9 Vývoz zboží osobou registrovanou v jiném členském státu nebo zahraniční osobou....	45
4.10 Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů	45
4.11 Nárok na vrácení daně FO ze třetích zemí při vývozu zboží	47
4.12 Konsignační sklad.....	48
4.13 Druhy vyváženého zboží	48
5 Závěr	50
Seznam použité literatury	51
Seznam zkratk.....	54

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHY

1 Úvod

Nejdiskutovanější daní v České republice je daň z přidané hodnoty. Jedná se o nepřímou daň, která zajišťuje jeden z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH) prochází každoročně novelizací. Avšak po vstupu do Evropské unie jsou tyto novelizace nezbytné. Žádost o vstup do Evropské unie podala vláda České republiky už 17. ledna 1996 a 1. května roku 2004 se Česká republika stala jejím členem.

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je velmi důležitou daní, která ovlivňuje správné fungování jednotného trhu a spravedlivou hospodářskou soutěž v Evropské unii. Evropská unie tedy zavedla společná pravidla pro DPH a také minimální sazbu DPH. I přesto mají členské státy při stanovení různých sazeb DPH značnou svobodu. Není totiž stanovena maximální výše její sazby. Území Evropské unie je celní unií, kde zboží v jednom členském státě může bez celních nebo kvantitativních omezení se může dodávat do ostatních členských států. Pro české firmy se také otevřel mnohanásobně větší trh se zbožím.

Cílem bakalářské práce je analyzovat postup při dovozu a vývozu zboží z pohledu DPH na praktických příkladech, v této souvislosti vysvětlit základní pojmy a principy se zaměřením na možné problémy, které by mohly při aplikaci DPH v této oblasti nastat. Práce může sloužit i jako návod pro plátce DPH, kteří se začínají dovozem a vývozem zboží zabývat a mohou se tak vyvarovat zbytečným chybám. V této práci jsou použity metody popisu, analýzy a komparace.

Bakalářskou práci tvoří tři hlavní části. První část této práce je zaměřena na obecnou charakteristiku daně z přidané hodnoty. Jsou zde vysvětleny základní pojmy, které jsou důležité k pochopení této problematiky a také novelizace k roku 2015. Informace k obecné části autorka čerpala především ze zákona o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb. ve znění od 1. ledna 2015.

Druhá a třetí část je zaměřena na dovoz a vývoz zboží z pohledu DPH. Dovoz i vývoz je nejprve popsán obecně a poté se také tato kapitola zaměřuje na příklady, které se vyskytují v praxi a také problémy s tímto spojené. Kapitoly jsou obohaceny o obrázky, které vysvětlují princip dovozu i vývozu zboží.

Závěr je poté zaměřen na shrnutí celé bakalářské práce.

2 Obecná charakteristika DPH

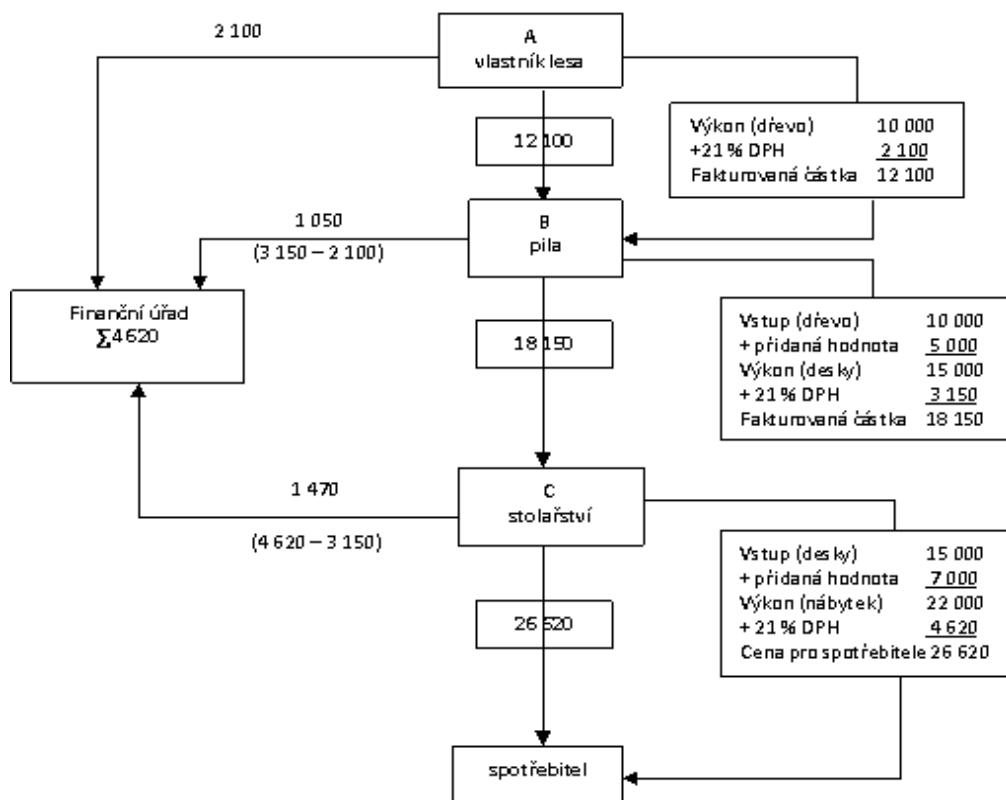
DPH je jeden z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Platí ji všichni při nákupu většiny zboží a služeb, říkáme ji také daň univerzální.

DPH je jednou z daní nepřímou. Nepřímá daň je daň, kterou státu platí jiná osoba než ta, která je této dani podrobena. Označuje se také jako daň spotřeby, protože je obsažena jak v ceně zboží tak i služeb, které jsou nakupovány poplatníkem. Nepřímá daň může být selektivní, jako je např. daň spotřební (je pouze na vybrané druhy zboží), anebo daň univerzální jako je DPH (týká se veškerého zboží).

Tato daň byla v České republice zavedena od 1. 1. 1993 a nahradila dříve používanou daň z obrátu.

Principem této daně je, že dodavatel, který je registrován jako plátec, musí odvést část hodnoty ze svého obchodu, který je předmětem daně. Naopak odběratel si může zažádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli zaplatil. Tudíž odvede se jen rozdíl mezi cenou vstupu a cenou výstupu, tedy o kolik se cena zboží u něho zvýší. Subjekt zaplatí dodavateli cenu včetně této daně a sám dostává zaplacenou za zboží včetně daně. Do státního rozpočtu se pak odvede rozdíl mezi daní obdrženou a zaplacenou.

Obr. 2.1 Princip DPH



Zdroj: Šebestíková a kol. (2013, s. 105)

2.1 Harmonizace DPH

DPH je jednou z nejvíce harmonizovaných daní v oblasti Evropského společenství. Harmonizace je důležitá pro fungování společného trhu. Sjednocování probíhá prostřednictvím směrnic. Směrnice také slouží pro členské státy, aby si sami určili, jaký bude právní předpis.

Smlouva o založení Evropského společenství je základním dokumentem harmonizace DPH.¹

Do roku 2006 byla DPH v Evropské společenství regulována Šestou směrnicí. Avšak v roce 2006 Evropská komise rozhodla, že se vypracuje nová srozumitelnější a přehlednější směrnice. Vytvořená směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH obsahuje 413 článků. Platnou se stala od 1. ledna 2007. Takto vytvořená směrnice obsahovala řadu změn. Největší a také nejvýznamnější změnou bylo, když se stanovila minimální hodnota základní sazby až do roku 2010 a to na 15 %. Minimální hodnota snížené sazby se stanovila na 5 %. V této směrnici jsou také přílohy, ve kterých nalezneme, co může být řazeno ve snížené sazbě daně.

Směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010 aktualizuje směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH. V této směrnici byla prodloužena platnost stanovení výše minimálních sazeb daně.

2.2 Novela zákona o DPH 2015²

V této novele nalezneme několik zásadních změn, které jsou podrobněji rozepsány v následujících odstavcích.

Cílem této novely je zabránit daňovým únikům, kdy od roku 2016 se zavede elektronická kontrolní hlášení.

Novela zavádí druhou sníženou sazbu DPH ve výši 10 %. A dále se v ní ruší jednotná sazba daně 17,5 %, která měla být účinná od roku 2016.

Také s účinností od 1. 1. 2015 je nová úprava uplatnění snížené sazby DPH u stavebních a montážních prací (na dokončených stavbách pro bydlení nebo pro sociální bydlení). Je zde definován pojem pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a také definováno obytného prostoru a obytný prostor pro sociální bydlení.

¹ Europe Direct (2015)

² Ministerstvo financí České republiky (2015a)

Po 1. lednu 2015 zůstává zachován obrat pro povinnou registraci k DPH ve výši 1.000.000 Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Původně měl tento limit činit 750.000 Kč.

Nařízení vlády podle § 92f zákona o DPH upravuje stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti. Toto nařízení zapracovává příslušné předpisy Evropské unie³. Režim přenesení daňové povinnosti se použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně vybraného dodávaného zboží překračuje částku 100.000 Kč. Vybraným zbožím se rozumí obiloviny a technické plodiny, kovy včetně drahých kovů, mobilní telefony, integrované obvody jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky, přenosná zařízení pro automatizované zpracování dat a videoherní konzole. Režim přenesení daňové povinnosti se použije při převodu povolenek na emise skleníkových plynů podle zákona upravujícího podmínky obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.⁴

S účinností od 1. ledna 2015 došlo také ke změnám v pravidlech pro stanovení místa plnění u elektronicky poskytovaných služeb, telekomunikačních služeb a služeb rozhlasového a televizního vysílání poskytovaných osobám nepovinným k dani. Při poskytnutí těchto služeb se místo plnění přesouvá do místa příjemce služby. Pro osoby povinné k dani, které poskytují tyto služby přeshraničně v EU je zaveden zvláštní režim jednoho správního místa tzv. Mini One Stop Shop. Zjednodušení je v tom, že osoba, která je povinná k dani a bude tento režim využívat, nemusí při poskytnutí těchto služeb se registrovat k DPH v každém jednotlivém členském státě, kde tuto službu poskytl, ale své povinnosti svou povinností k DPH bude plnit prostřednictvím pouze jednoho členského státu.⁵

2.3 Sazby DPH⁶

V následující tabulce je uveden vývoj sazeb DPH v České republice.

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH
Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
Směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. Července 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží o poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.

⁴ Ministerstvo financí České republiky (2015b)

⁵ Finanční správa (2015)

⁶ Přílohy 3 a 3a) zákona o DPH

Tab. 2.1 Vývoj sazeb DPH v České republice

OBDOBÍ	ZÁKLADNÍ SAZBA	SNÍŽENÁ SAZBA	DRUHÁ SNÍŽENÁ SAZBA
1993 - 1994	23 %	5 %	-
1995 - 2004	22 %	5 %	-
2004 - 2007	19 %	5 %	-
2008 - 2009	19 %	9 %	-
2010 - 2011	20 %	10 %	-
2012	20 %	14 %	-
2013 - 2014	21 %	15 %	-
2015 -	21 %	15 %	10 %

Zdroj: vlastní zpracování

Plátcí DPH musí uplatňovat základní sazbu DPH, ať už dodávají zboží nebo služby. Pouze v případech, které jsou vyjmenovány v zákoně o DPH, lze uplatnit sníženou nebo druhou sníženou sazbu DPH.

Základní sazba DPH pro letošní rok je 21 %. Základní sazba je uplatňována na většinu zboží a služeb.

První snížená sazba DPH je 15%, uplatňujeme ji na teplo, chlad a zboží uvedené v příloze 3 zákona o DPH. V příloze 3 najdeme například potraviny a nápoje (kromě alkoholických nápojů), živá zvířata a krmiva pro něj, deníky a zpravodajské periodické tiskoviny, palivové dřevo, autosedačky pro děti atd. a u služeb uvedených v příloze č. 2 se uplatňuje snížená sazba daně.

Druhá sníženou sazbou DPH je 10%. Tato druhá snížená sazba je novinkou pro rok 2015. Je uplatňována na kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, tištěné knihy, léky a hudebniny.

2.4 Předmět daně⁷

Předmětem daně je:

- Dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku

⁷ § 2 zákona o DPH

- Poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku
- Pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání
- Pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani
- Dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku

Ekonomickou činností⁸, rozumíme soustavnou činnost výrobců, obchodníků, osob, kteří poskytují služby, a také důlní činnosti a zemědělskou výrobu. Za ekonomickou činnost můžeme také považovat využití majetku za účelem získání příjmů, jestliže je tento majetek využíván soustavně. Jsou i činnosti, které nejsou samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností jako např. činnost zaměstnanců a jiných osob, kteří uzavřeli pracovněprávní vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem a také činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.

Vynětí z předmětu daně⁹

Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání tohoto zboží

- a) by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 10
- b) je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím
 - zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi
 - přechodného režimu pro použité dopravní prostředky, nebo
 - zvláštního režimu pro prodej veřejnou dražbou

Dále předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, pokud celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v příslušném ani bezprostředně předcházejícím kalendářním roce částku 326.000 Kč. A pokud je pořízení zboží uskutečněno osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku a není plátcem, osvobozenou osobou, která

⁸ § 5 odst. 2 zákona o DPH

⁹ § 2a zákona o DPH

není plátcem, dále osobou povinnou k dani, na kterou se v jiném členském státě vztahuje společný režim daňového paušálu pro zemědělce nebo také právnickou osobou nepovinnou k dani.

Do celkové hodnoty pořízeného zboží do částky uvedenou výše, tedy 326.000 Kč, se nezahrnuje hodnota pořízeného nového dopravního prostředku a zboží, které je předmětem spotřební daně.

2.5 Daňové subjekty¹⁰

Osobou povinnou k dani je právnická osoba nebo fyzická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Za samostatnou osobu povinnou k dani se také považuje hlavní město Praha a jeho městská část.

Skupina¹¹

Skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti. Skupinová registrace k DPH je dobrovolná. Za skupinu jedná se správcem daně zastupující člen skupiny. Spojenými osobami se myslí kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby. Kapitálovým spojením se rozumí spojení, kdy osoba se přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo na hlasovacích právech druhé osoby anebo pokud se jeho podíl představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob.

Plátce¹²

Jako plátce DPH musíme uplatňovat DPH při prodeji svých služeb a zboží a vystavovat daňové doklady. Plátcem se stane po překročení stanoveného obrátu za předcházejících 12 měsíců. Plátcem bude od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročil stanovený obrát.

Osoba povinná k dani, dále jen OPD, která je ve společnosti společníkem, kde se uskutečňují plnění s nárokem na odpočet daně, a plátcem se stane ode dne, kdy se stane plátcem některý z ostatních společníků. OPD se stane plátcem ode dne, kdy nabyt majek, který používá pro ekonomickou činnost na základě rozhodnutí o privatizaci.

¹⁰ § 5 zákon o DPH

¹¹ § 5a zákon o DPH

¹² § 6 zákon o DPH

Pokud OPD, která má sídlo v tuzemsku a poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku nebo zasílá zboží do tuzemska také s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny, která je umístěna mimo tuzemsko, se stane plátcem ode dne, kdy poskytne tyto služby či dodá toto zboží.

Osoba, která zdělila majetek po zemřelém plátcí a bude pokračovat v uskutečňování ekonomických činností, se stane plátcem ode dne, kdy došlo k přechodu daňové povinnosti zůstavitele. Pro pokračování v ekonomické činnosti se rozumí následné pokračování v podnikání na základě živnostenského nebo jiného oprávnění, anebo jde o pokračování v jiných ekonomických činnostech.

Právnícká nebo fyzická osoba je povinna podat přihlášku k registraci k DPH do 15 dnů po skončení měsíce, ve které došlo k překročení obrátu. Fyzická či právnícká osoba může také požádat o dobrovolnou registraci k dani z přidané hodnoty.

Identifikovaná osoba¹³

Tento pojem je zaveden od roku 2013. Identifikovaná osoba zůstává v České republice neplátcem DPH. Pokud se jedná o přeshraniční plnění, je identifikovaná osoba plátcem DPH. Identifikovaná osoba je osoba povinná k dani s přeshraničními aktivitami (ekonomicky aktivní osoba, která nakupuje zboží či služby ze zahraničí anebo v zahraničí poskytuje služby), avšak není plátcem DPH, protože za 12 kalendářních měsíců nepřekročí limit 1.000.000 Kč.

Identifikovanou osobou je také právnícká osoba nepovinná k dani, která pořídila zboží z jiného členského státu v hodnotě vyšší, než stanoví zákon o DPH a to je 326.000 Kč bez DPH. Povinnost je podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se stala identifikovanou osobou.¹⁴

O zrušení registrace se může požádat¹⁵ za předpokladu, že za posledních 6 měsíců nevznikla povinnost přiznat daň a ani v současném ani předcházejícím roce nebylo pořízeno zboží v hodnotě nad 326.000 Kč bez DPH.

Zrušení registrace identifikované osoby může být provedeno z moci úřední¹⁶. Správce daně tak zruší registraci, pokud identifikované osobě nevznikla povinnost přiznat daně v

¹³ Wolters Kluwer (2015)

¹⁴ § 97 zákon o DPH

¹⁵ § 107a zákon o DPH

¹⁶ § 107 zákon o DPH

období dvou bezprostředně předcházejících letech. Registrace bude zrušena ke dni přecházejícímu dni, kdy se stala plátcem.

2.6 Obrat¹⁷

Do obratu počítáme úplaty, která nám náleží za dodání zboží či za poskytnutí služby, kdy je místo plnění v tuzemsku. Rozhodujícím dnem je kdy se plnění uskutečnilo, a ne kdy byly obdrženy peníze.

Podle § 4a zákona o DPH se do obratu zahrnují veškeré úplaty bez daně, včetně dotace k ceně, které OPD náleží za dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, jestliže se jedná o úplaty za:

- Zdanitelné plnění
- Plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně
- Plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet podle § 54 - § 56a zákon o DPH, mimo plnění, které spadají do kategorie tzv. doplňkové činnosti uskutečňované příležitostně.

Do obratu nezahrnujeme úplatu z prodeje dlouhodobého majetku.

2.7 Zdaňovací období¹⁸

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Avšak plátce se může rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím pro příslušný kalendářní rok je kalendářní čtvrtletí musí ale splnit určitá kritéria:

- Pokud jeho obrat za bezprostředně předcházející kalendářní rok nepřesáhl částku 10.000.000 Kč
- Není nespolehlivým plátcem
- Není skupinou
- Pokud změnu zdaňovacího období oznámí správci daně do konce měsíce ledna příslušného kalendářního roku.

Nespolehlivým plátcem se rozumí plátce, který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně. O tom zda je tento plátce nespolehlivý rozhodne správce daně.¹⁹

¹⁷ § 4a zákon o DPH

¹⁸ § 99 zákon o DPH

Změnu období nelze provést v prvním roce registrace ani v následujícím roce kromě zvláštních důvodů.

Daňové přiznání a splatnost daně²⁰

Daňové přiznání se musí podat, i když plátcí nevznikla daňová povinnost. Vždy do 25. dne po skončení zdaňovacího období a to jak měsíčně tak čtvrtletně podáváme daňové přiznání k DPH. Jsme-li plátce DPH, zapíšeme do přiznání údaje z naší daňové evidence pro DPH. Identifikovaná osoba je povinna do 25 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém ji vznikla povinnost přiznat daň a podat tak daňové přiznání. Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Plátce je povinen podat od 1. 1. 2014 elektronicky daňové přiznáním, hlášení a přílohy k přiznání má-li obrat vyšší než 6.000.000 Kč. Elektronicky se podává také přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů, výpis z evidence pro daňové účely. Dodatečné přiznání se podává také elektronicky, pokud jsme něco uvedli v některém daňovém přiznání špatně, zde vyčíslíme rozdíly oproti řádnému přiznání.

Osoby, které jsou povinné přiznat a také zaplatit daň jsou daňovým subjektem:

- Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku
- Plátce nebo identifikovaná osoba, která pořizuje v tuzemsku zboží z jiného členského státu
- Kupující, který je plátcem a je mu dodáváno zboží zjednodušeným postupem uvnitř území EU formou třístranného obchodu.
- Osoba, u které vzniká povinnost zaplatit daň podle § 23 odst. 1 písm. d) až h)

2.8 Základ daně²¹

Základem daně je cena za zdanitelné plnění, které neobsahuje daň. Je to částka, která slouží pro výpočet daně v závislosti na příslušné sazbě. Jedná se o prodejní cenu bez daně. Při poskytnutí slevy z ceny je hodnota zboží nižší, tudíž se také snižuje základ daně.

Základ daně také zahrnuje:

- Jiné daně, poplatky, nebo jiná obdobná peněžitá plnění

¹⁹ § 106a zákon o DPH

²⁰ § 101 zákon o DPH

²¹ § 36 zákona o DPH

- Dotace k ceně
- Vedlejší výdaje (např. náklady na balení, přepravu, pojištění a provize)
- Při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou
- Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavou, či změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

2.9 Výpočet daně²²

Daň můžeme vypočítat jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Daň se poté zaokrouhlí. Částka, která je vyšší jak 0,50 Kč se zaokrouhluje na celou korunu nahoru a opačně částka, která je nižší než 0,50 Kč se zaokrouhlí na celou korunu dolů.

Plátce rovněž může daň vypočítat z úplaty za zdanitelné plnění, která je včetně daně a koeficientu, který se vypočte jako podíl, v jehož čitateli je číslo 21 jedná-li se o základní sazbu, popřípadě číslo 15 jedná-li se o sníženou sazbu anebo číslo 10 jedná-li se o druhou sníženou sazbu a ve jmenovateli součet čísla 100 a čísla příslušné sazby daně. Takto vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa a vypočtená daň se může zaokrouhlit, jak bylo popsáno výše.

Při zaokrouhlení koeficientu na čtyři desetinná místa způsobuje drobné rozdíly ve vypočtené dani, např. při výpočtu ze základu daně, který je 100.000 Kč, daň 21 % což je 21.000 Kč a cena s DPH je 121.000 Kč. Avšak při výpočtu z ceny včetně DPH 121.000 Kč násobenou koeficientem 0,1736 vyjde po zaokrouhlení daň 21.006 Kč a cena bez DPH tak 99.994 Kč.

2.10 Základní pojmy

V následujících odstavcích jsou uvedeny vybrané důležité pojmy k DPH.

Jednotková cena²³

Jednotkovou cenou je cena za jednotku množství zboží nebo cena za služby. U služeb se často uvádí cena za časový úsek nebo cena za úkon.

Daň na výstupu a daň na vstupu²⁴

²² § 37 zákona o DPH

²³ § 4 odst. 1 písmeno b) zákona o DPH

Daní na výstupu je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle § 13 - § 20 není tedy z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění, tedy za dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropského společenství, dovoz zboží. Daň na vstupu je naopak daň, která je obsažena v částce za přijatá plnění, daň při dovozu zboží při pořízení zboží a při poskytnutí služby osobou registrovanou k dani v jiném členském státě nebo daň při poskytnutí služby zahraniční osobou.

Správce daně²⁵

Správce daně je příslušný finanční úřad, při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad.

Nadměrný odpočet²⁶

Nadměrným odpočtem je daň, která odpovídá rozdílu mezi daní na výstupu a odpočtu daně za zdaňovací období v případě, že daň na výstupu je nižší než odpočet daně.

Zboží²⁷

Zbožím se rozumí hmotná věc s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živé zvíře, lidské tělo a jeho části a dále také plyn, elektřina, teplo a chlad. Bankovky a mince se za zboží považují při jejich dodání výrobcem České národní bance, nebo při jejich pořízení z jiného členského státu.

Územní působnost²⁸

Územní působností se rozumí území v tuzemsku tedy Česká republika, členské státy Evropské unie a území mimo Evropské unie tedy třetí země.

Ostatní důležité pojmy²⁹

Osobou registrovanou k dani je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy.

²⁴ § 4 odst. 1 písmeno c) zákona o DPH

²⁵ § 4 odst. 1 písmeno f) zákona o DPH

²⁶ § 4 odst. 1 písmeno e) zákon o DPH

²⁷ § 4 odst. 2 zákon o DPH

²⁸ § 3 zákon o DPH

²⁹ § 4 odst. 1 a 3 zákon o DPH

Zahraniční osobou je osoba, která nemá na území Evropské unie sídlo ani místo pobytu.

Obchodním majetkem podle zákona o DPH je souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen OPD k uskutečňování ekonomických činností.

Dlouhodobým majetkem je obchodní majetek, který definuje § 26 až § 32 zákona o daních z příjmu. Dlouhodobým majetkem nazýváme také majetek, který byl vytvořen vlastní činností plátce, který v rámci svých ekonomických činností vyrobil či postavil.

Dopravním prostředkem je vozidlo či jiný prostředek nebo zařízení, které slouží k přepravě osob či zboží z jednoho místa na druhé místo. Za dopravní prostředek se nepovažuje vozidlo, které je trvale znehybněno ani kontejner.

Skupinová registrace³⁰

Pro účely DPH byla zavedena v roce 2008. Jedná se vlastně o nový institut dobrovolné registrace skupiny vytvořené z jednotlivých osob, které jsou propojené finančními, majetkovými nebo personálními vazbami. Pokud se firmy zaregistrují společně pod jedním registračním číslem, potom nemusejí přiznávat DPH za vzájemně poskytované služby či vzájemně dodávané zboží v rámci skupiny. Její členové jsou totiž bráni jako jeden daňový subjekt tzv. plátce. Jednotliví členové nejsou samostatnou OPD, ale jsou samostatnými právními subjekty, což znamená, že vystavují faktury za svá plnění samostatně. Avšak jednotliví členové jsou povinni zvlášť evidovat plnění, které se uskutečnili mezi nimi. Registraci do skupiny mohou uzavřít pouze zástupci těch společností, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v České republice. Podmínkou pro skupinovou registraci je také propojenost členů. Členy mohou být jen osoby spojené kapitálově či jinak. Kapitálově spojené osoby jsou osoby s více jak 40 % podílem na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob. Jinak spojené osoby jsou osoby, na jejíž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba. Za daňové povinnosti odpovídají všichni společně a nerozdílně. Zdaňovacím obdobím je vždy jeden kalendářní měsíc. Důležitým dokumentem je List člena skupiny, který se musí doložit k přihlášce k registraci. V přihlášce také musí být uvedeno, kdo bude zastupujícím členem skupiny. Při registraci skupiny je přiděleno DIČ, z jehož podoby je poznatelné že se jedná o DIČ skupiny, začíná totiž na CZ699.

³⁰ § 95 a zákon o DPH

Skupina se stává plátcem od 1. ledna kalendářního roku, pokud je přihláška k registraci skupiny podána nejpozději do 31. října. Podá-li se však přihláška po 31. říjnu, stává se skupina plátcem až od 1. ledna druhého kalendářního roku následujícího po podání přihlášky.

Nárok na odpočet daně

Plátce je podle § 72 oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku.

Plátce pro uplatnění nároku na odpočet daně při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, musí mít daňový doklad.

Nárok na odpočet vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém plátce obdržel daňový doklad. Je nutno uplatnit do 3 let od konce zdaňovacího období vzniku nároku na odpočet daně.

2.11 Osvobození od daně s nárokem na odpočet daně

Od daně s nárokem na odpočet daně jsou osvobozena dále uvedená osvobozená plnění za podmínek stanovených v § 64 až § 71.

- Dodání zboží do jiného členského státu
- Pořízení zboží z jiného členského státu
- Vývoz zboží
- Poskytnutí služby do třetí země
- Osvobození ve zvláštních případech
- Přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží
- Přeprava osob
- Dovoz zboží s výjimkami
- Dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím

U plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně znamená neuplatnění daně na výstupu se zachováním nároku na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozením. Dodavatel vlastně fakturuje bez DPH což je daň na výstupu, ale zároveň má nárok na odpočet DPH na přijatých fakturách svých dodavatelů tzv. daň na vstupu.

2.12 Osvobození od daně bez nároku na odpočet daně

Při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 jsou od daně bez nároku na odpočet osvobozena tato plnění:

- Základní poštovní služby a dodání poštovních známek
- Rozhlasové a televizní vysílání
- Finanční činnosti
- Penzijní činnosti
- Pojišťovací činnosti
- Dodání vybraných nemovitých věcí
- Nájem vybraných nemovitých věcí
- Výchova a vzdělání
- Zdravotnické služby a dodání zdravotního zboží
- Sociální pomoc
- Provozování loterií a jiných podobných her
- Ostatní plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

U těchto plnění není možné uplatnit daň na vstupu. Plátce je povinen tato osvobozená plnění uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň. Plnění, která jsou osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně, neuplatňují daň na výstupu a ztrácí nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.

2.13 Daňový doklad ³¹

Daňový doklad je písemnost, která splňuje určité podmínky, které jsou uvedeny v zákoně o DPH. Forma může být listinná či elektronická. Daňové doklady uchováváme po dobu 10 let a po celou tuto dobu musí být čitelné, mít neporušený obal a musí být zajištěna věrohodnost jejich původu. Povinnost uchovávat doklady má osoba, která jej vystavila nebo

³¹ §26 zákona o DPH

jejímž jménem byl vystaven. Elektronický daňový doklad se uchovává prostřednictvím elektronických prostředků pro zpracování a uchovávání dat.

Daňový doklad vystavuje plátce DPH do 15 dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění. Daňový doklad plátce musí vystavovat, když dodává zboží či poskytuje služby osobě povinné k dani nebo právnické osobě.

Daňový dokladem při dovozu se považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň. Při vývozu jako doklad slouží celní rozhodnutí o vývozu do třetí země a celním úřadem je také potvrzeno, že toto zboží vystupuje z Evropské unie.

Zjednodušený daňový doklad se vystavuje pro jakoukoliv úhradu do 10.000 Kč. Musí obsahovat povinné náležitosti a to jak jméno a příjmení, sídlo, DIČ prodávajícího, evidenční číslo dokladu, rozsah a předmět plnění, datum vystavení, datum uskutečnění zdanitelného plnění nebo datum přijetí úplaty (podle toho, který nastane dříve) a cenu celkem včetně DPH a použitou sazbu DPH.

Zákon o DPH také uvádí zvláštní daňové doklady, mezi které patří splátkový kalendář, platební kalendář, souhrnný daňový doklad. Splátkový kalendář může být daňovým dokladem, pokud tvoří součást nájemní smlouvy nebo je na něj přímo odkazováno. Na platebním kalendáři musí být uveden rozpis plateb na předem stanovené období. Platební kalendář je určen osobám, které provádí platby před uskutečněním zdanitelného plnění. Třetím typem je tedy souhrnný daňový doklad, který může poskytovatel vystavit, pokud poskytuje několik samostatných plnění pro stejného příjemce. Údaje, které jsou společné pro všechna samostatná plnění, tak mohou být uvedeny pouze jednou. Pro každé jednotlivé plnění je nutné uvést zvlášť datum uskutečnění zdanitelného plnění či datum přijetí úplaty, podle toho, které nastane dříve, dále je nutná jednotková cena bez daně a sleva. Souhrnný daňový doklad je nutné vystavit do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž se uskutečnilo první plnění, nebo byla přijata první úplata.

V § 33 a § 33a zákona o DPH jsou vymezena specifika daňových dokladů při dovozu a vývozu, o kterých bude zmíněno v následujících kapitolách.

3 Specifika dovozu zboží z pohledu DPH

Dovoz zboží pro účely DPH znamená vstup zboží z třetí země, tedy z nečlenského státu Evropské unie, na území Evropské unie. Předmětem české daně je pouze dovoz, jehož místem plnění je Česká republika.

Avšak v § 3 odst. 2 zákona o DPH nalezneme výjimky zemí, které se nepovažují za území Evropské unie, jedná se o horu Athos, Kanárské ostrovy, Alandy, Normanské ostrovy, ostrov Helgoland území Büsingen, Ceuta, Melilla, Livigno, Campione d'Italia, italské vody jezera Lugano a francouzská území, která jsou uvedena v čl. 349 Smlouvy o fungování Evropské unie. Ostrov Helgolan a území Büsingen je ze Spolkové republiky Německo, dále ze Španelska je Ceuta, Melilla a Kanárské ostrovy, v Řecku nalezneme horu Athos a z území Itálie jsou Livigno, Campione d'Italia a italské vody jezera Lugano.

Skoro veškeré zboží je do České republiky dopraveno přes území jiných členských států, například americké zboží je lodí dopraveno do některého z evropských přístavů, kde je přeloženo a dále přepraveno do České republiky pomocí kamiónů či železniční dopravou.

Při dovozu zboží jsou vyměřovány a vybírány:

- Dovozní clo
- Dovozní poplatky, které jsou zavedené v rámci společně zemědělské politiky
- Daň z přidané hodnoty
- Spotřební daň
- Další nepřímé daně

Za dovoz zboží se také považuje vrácené zboží, které je po předchozím umístění ve svobodném pásmu nebo svobodného skladu nacházejícím se v tuzemsku vráceno zpět do tuzemska.

Pro stanovení základu daně při dovozu zboží se pro přepočítání cizí měny na českou měnu použije kurz stanovený podle celních předpisů EU³².

Při vstupu České republiky do Evropské unie došlo k zásadním změnám. Mezi tyto změny patří např. zrušení celních hranic a vytvoření jednotlivých celních prostorů. Pohyb zboží se proto již nemusí kontrolovat v rámci Evropské unie.

³² § 38 odst. 5 zákon o DPH

Při pohybu zboží se také můžeme setkat s různým pojmenováním při různých situacích. Jednou z těchto situací je tedy obchod s třetími zeměmi při tomto pohybu se používá označení pro nákup zboží „dovoz“ a pro prodej zboží „vývoz“. Pojmenování dovoz a vývoz se používá i v situacích kdy se dováží či vyváží vlastní majetek. V těchto případech jsou i stejné povinnosti vůči celníkům a finančním úřadům. Druhou z variant je nákup zboží z členských zemí v tomto případě se používá „pořízení zboží z jiného členského státu“ a jestliže se zboží prodává je to tedy „dodání zboží do jiného členského státu“.

3.1 Místo plnění³³

Místem plnění při dovozu zboží je území členského státu, na jehož území se zboží nachází v té době, kdy vstoupí z třetí země na území Evropské unie.

V druhém odstavci tohoto zákona je, ale také stanoveno, že pokud má zboží při vstupu na území Evropské unie postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu, nebo také propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo tranzit, je místem plnění při dovozu zboží území členského státu, ve kterém je ukončeno příslušné celní opatření.

Příkladem může být, jestliže japonské zboží, které vstoupí do Evropské unie a je propuštěno do celního režimu tranzit a v tomto režimu také připraveno do České republiky. Až v České republice je propuštěno do celního režimu volný oběh, zde tak dochází k přesunutí místa plnění do České republiky. Tento dovoz zboží je předmětem české DPH.

3.2. Celní režim

Celní režim je režim³⁴, do kterého se propustí zboží, které vstupuje na celní území Společenství, kterému bylo umožněno propuštění do celního režimu.

Písemné rozhodnutí, které se zabývá propuštěním zboží do celního režimu či ukončení režimu, obsahuje podstatné náležitosti. Mezi tyto základní náležitosti podle § 104 zákona České národní rady č. 13/1993 Sb., celního zákonu, ve znění pozdějších předpisů patří:

- Označení celního úřadu, který rozhodnutí vydal
- Evidenční číslo rozhodnutí
- Datum přijetí celního prohlášení

³³ § 12 zákon o DPH

³⁴ Celní správa (2015a)

- Datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno
- Označení deklaranta
- Popis a název zboží
- Podpoložka celního sazebníku
- Vlastnoruční podpis od úřední osoby, uvede také jméno, funkci a otisk služebního razítka, častěji však už elektronický podpis

Písemné rozhodnutí také musí obsahovat při vyměřování cla či daně další náležitosti a to celní hodnotu zboží, celní sazbu zboží podle celního sazebníku, částku vyměřeného cla či daně, číslo účtu, na který mají být vyměřené částky zaplacený a variabilní symbol.

Avšak momentálně se již ve větší míře rozhodnutí o celních režimech podává elektronicky. Podávání celního prohlášení není a nejspíš ani v nejbližší době povinné nebude. Jedná se o e-dovoz³⁵, který sjednocuje a zjednodušuje celní formality a zkracuje dobu celního řízení. V systému e-dovoz jde hlavně o to, že se data o zboží předávají v elektronické podobě ještě před vstupem zboží na celní území EU. Elektronizace celního řízení nahradí papírové celní prohlášení. V rámci e-dovozu je možno propustit zboží do všech celních režimů. V případě směřování zboží na území EU se jedná o zasílání vstupního souhrnného celního prohlášení v angličtině nazývaného entry summary declaration, dále jen ESD. Obsah ESD slouží především k vyhodnocení zásilky, zda je riziková či ne. Bude to tak vyhodnocovat zda toto zboží může vstoupit na území EU. Pokud je ESD podáno správně a oprávněnou osobou, je v systému e-dovoz zaregistrováno a také je mu přiděleno identifikační číslo. Takto registrovaná data ESD jsou podrobena rizikové analýze

E-dovoz se dělí na dvě základní oblasti. Do první oblasti patří vše, co souvisí se vstupem zboží na celní území EU a je tak vztahováno pod oblast vstupních informací neboli Import Control System, dále jen ICS. To co souvisí s dosud prováděným celním řízením, patří do oblasti dovozních operací neboli Automated Import System, dále jen AIS.

ICS je společný projekt EU pro režim dovoz. Tento projekt je založen především na elektronické komunikaci mezi deklaranty, celní správou ČR a zeměmi projektu. Jako první krok je poskytnout informace o záměru dovést zboží ve stanovené lhůtě a to před příchodem zboží na hranici EU. Mezi vstupní operace se řadí vstupní souhrnné celní prohlášení, oznámení o příjezdu a souhrnné celní prohlášení.

³⁵ PST CLS, a.s. (2015)

Cílem a také účelem dovozní operace je zjednodušit dovozní postupy, snížit náklady, urychlit celní řízení, zajistit poskytování informací o pohybu zboží. Subjekt, který bude chtít podávat celní prohlášení elektronicky, bude muset být registrován celní správou a bude držitelem rozhodnutí o povolení podávat elektronické celní prohlášení o dovozu v dovozních režimech.

Druhy celních režimů³⁶

V České republice existuje několik druhů celních režimů. Důležité je znát pojem volný oběh, který znamená, že se zbožím, které je propuštěno do tohoto režimu, se smí pracovat stejně, jako s tuzemským zbožím. Při propuštění do režimu volný oběh se vybírá clo, spotřební daň a DPH. Dalším typem je celní režim tranzit, kdy zboží je pod dohledem od jednoho celního úřadu k druhému celnímu úřadu. Třetím druhem celního režimu je uskladňování v celním skladu. V tomto režimu se clo ani daň neplatí za zboží, které je uskladněno v soukromém nebo veřejném celním skladu. Dalším typem je aktivní zušlechťovací styk, který platí pro zboží, které bylo do Česka dovezeno za účelem následné montáže a neplatí za toto zboží clo ani daň, nejsou dány ani žádné omezení a limity. Potom je opět vyvezeno do dalších zemí. Osvobozeno úplně či částečně od dovozního cla je celní režim dočasněho použití, který platí pro zboží zahraničních vlastníků, které bylo dovezeno na určitou dobu a poté nezměněno převezeno ze země pryč.

Podobněji budou celní režimy jednotlivě popsány v následujících kapitolách.

3.3 Clo

Clo je dávka, kterou vybírá stát při přechodu zboží přes celní hranici. Stát, nebo skupina států používá clo jako ochranný prostředek. Ochranným prostředkem se myslí, aby stát ochránil svůj vnitřní trh před zbožím z okolních zemí. Vybírání cla kontroluje celní úřad té dané země a upravuje ho celní zákon.

Dělení cel³⁷

Clo můžeme dělit z několika hledisek. První dělení je obchodně politické dělení, které se dělí na autonomní a smluvní clo. Autonomní clo je stanoveno rozhodnutím státu nezávislé na mezinárodní smlouvě a smluvní clo je určeno podle mezinárodní smlouvy.

³⁶ Galočík (2013, s. 106)

³⁷ Celní správa (2015b)

Druhé dělení je z hlediska pohybu zboží, které se rozčleňuje na clo vývozní, dovozní a tranzitní. Vývozní clo se platí za vyvezené zboží, avšak toto clo není časté. Dovozní clo se platí za dovozené zboží. Pomocí dovozního cla tak dochází k růstu ceny dovážených výrobků, které se dováží na tuzemský trh. Domácí produkce je tak zvýhodněna oproti dováženému zboží. Clo tranzitní se platí za zboží, procházející územím státu.

Třetí dělení je z hlediska účelu. Z hlediska účelu známe clo fiskální, ochranná, odvetná, vyrovnávací a vyjednávací. Fiskální clo je příjmem státního rozpočtu. Ochranné clo chrání domácí výrobce před konkurencí ze zahraničí. Ochranné clo lze také dále podrobněji dělit na prohibitivní (úplně zabraňuje dovozu daného zboží), skleníkové (ochraňuje nově se rozvíjející sektor domácího hospodářství), antidumpingové (dodatečné clo, které je dáno na zboží, jehož cena je nižší než je běžná cena v zemi vývozu), preferenční (snížené clo, které je na zboží pocházejícího se zemí, kterým bylo uděleno zvýhodnění před ostatním, v rámci WTO³⁸). Odvetná cla jsou uvalená na zboží z jiného státu za jeho obchodní politiku. Vyrovnávací cla vyrovnávají sníženou cenu dováženého zboží, které je zahraniční vládou finančně podporováno z veřejných prostředků s přesným účelem použití.

Čtvrté dělení je z hlediska výpočtu cla. Toto dělení se člení na tři druhy a to specifická, valorická a diferencovaná. Specifická cla jsou stanovena pevnou částkou za určitou fyzickou jednotku. Valorická cla se stanoví jako procentuální částka z hodnoty zboží. Diferencovaná cla jsou kombinace cel specifických a valorických.

3.4 Osoba povinná odvést daň

Osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je osoba, která při dovozu propustila zboží do celního režimu, u kterého vznikla daňová povinnost. Mezi tyto režimy patří i celní režim volný oběh.

Příkladem může být japonské zboží, které bylo propuštěno v České republice do celního režimu volný oběh, vzniká povinnost přiznat a zaplatit té osobě, které bylo toto zboží do tohoto režimu propuštěno.

Pro účely uplatnění zákona o DPH se za tuto osobu považuje osoba, která je oprávněna učinit celní prohlášení podle článku 64 odst. 1 celního kodexu.

³⁸ Všeobecný systém preferencí světové obchodní organizace

Povinnosti přiznat daň³⁹

Způsob úhrady vzniklé povinnosti přiznat daň se v případě dovozu zboží liší podle určitých specifíků. Jedním z rozdílů je, zda osoba, které je povinná odvést daň, je plátce či neplátce daně. Dalším rozdílem je zda došlo k propuštění zboží do daného celního režimu na základě písemného celního prohlášení či nikoliv, a do jakého režimu je zboží propuštěno.

Povinnost přiznat nebo zaplatit daň tak vzniká propuštěním zboží do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo do režimu dočasného použití. Povinnost také vzniká u nezákonného dovozu zboží. V následujících kapitolách jsou tyto celní režimy popsány podrobněji.

Povinnost zaplatit daň vzniká také dnem rozhodnutí celního úřadu o vrácení zboží ze svobodného pásma či svobodného skladu zpět do tuzemska.

Plátce je povinen daň přiznat v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno. Daň se musí přiznat v té výši, ve které byla vyměřena při propuštění zboží do volného oběhu při dovozu zboží.

3.5 Základ daně⁴⁰

Základem daně při výpočtu povinnosti přiznat daň při dovozu zboží je součet celní hodnoty dováženého zboží, vyměřeného cla, poplatku splatných z důvodu dovozu zboží (jestliže nejsou součástí celní hodnoty), vedlejších výdajů vzniklých do prvního místa určení v tuzemsku nebo do dalšího místa určení na území EU (pokud je toto místo známo při uskutečnění zdanitelného plnění, pokud již nejsou zahrnutu do základu daně jako součást celní hodnoty nebo poplatků) a spotřební daně u vybraných výrobků.

Do celní hodnoty jsou zahrnovány náklady na přepravu, pojištění a další související náklady vztahující se k úseku pouze po vnější celní hranice EU. Částku daně plátce uvede do daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Tuto částku uvede do řádku číslo sedm, jestliže zboží podléhá základní sazbě daně nebo do řádku číslo osm, jestliže zboží podléhá snížené sazbě daně.

³⁹ § 23 zákon o DPH

⁴⁰ § 38 zákon o DPH

Doměření daně⁴¹

Kontrolou celního úřadu může dojít k tomu, že celní úřad zjistí, že plátce špatně vypočítal celní hodnotu a následně špatně spočítal i DPH za dovezené zboží. Dojde-li k této chybě ze strany plátce, poté sám celní úřad vyměří daň a vyměří také i clo. Doměření provede ten celní úřad, který rozhodl o propuštění zboží do celního režimu nebo, který provedl kontrolu o propuštění zboží a daň či clo jsou doměřeny na základě této kontroly.

Daňovým dokladem tak bude rozhodnutí od celního úřadu o vyměření daně, také se tomu říká platební výměr, avšak nárok na odpočet má plátce je pokud vyměřenou daň zaplatí. Tento nárok si smí plátce uplatit v řádném daňovém přiznání.

Oprava daně plátcem

Pokud podal plátce své daňové přiznání a po podání následně zjistil, že přiznal daň nižší, než měl přiznat, musí udělat opravu svého základu daně a taktéž i daně. Tuto opravu by měl provést v období, kdy tuto chybu objevil. V tomto období tak přizná rozdíl.

Avšak je i možnost, že plátce může zjistit, že naopak přiznal vyšší daň, než měl. V tomto případě, kdy došlo k přiznání vyšší daně, se plátce rozhodne, zda tuto opravu provede.

Nárok na odpočet daně⁴²

Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká plátcí daně u dováženého zboží dnem, kdy bylo zboží propuštěno do příslušného celního režimu nebo dnem ukončení celního režimu dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla.

Nárok na odpočet lze uplatnit vtom zdaňovacím období, ve kterém vznikla plátcí povinnost daň přiznat.

Pro nárok na odpočet daně je nutný daňový doklad. Daňovým dokladem ⁴³pro dovoz zboží se považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň nebo jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, pokud je daň zaplacená.

Při vrácení zboží zpět do tuzemska se za daňový doklad považuje rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, pokud je daň zaplacená.

⁴¹ § 264 celní zákon

⁴² § 73 odst. 1 písmeno c) zákona o DPH

⁴³ § 33 zákona o DPH

3.6 Uskutečnění plnění a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží⁴⁴

Povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu zboží vzniká, když zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh, zboží bylo propuštěno do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v systému navracení, propuštěním zboží do režimu dočasného použití v částečném osvobození od dovozního cla. Dále jestliže vznikl nezákonný dovoz zboží, nebo jestli se porušily podmínky, které vyplývají z dočasně uskladněného zboží nebo byly porušené podmínky, které byly stanoveny pro celní režim dováženého zboží.

Jestliže dojde k vrácení zboží ze svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku zpět do tuzemska vzniká také povinnost zaplatit daň, a to dnem rozhodnutí celního úřadu.

Pokud bylo osobě, která není plátcem daně, propuštěno zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla, je tato osoba také povinna zaplatit daň ve výši, která by byla vyměřena při propuštění zboží do volného oběhu v době dovozu zboží.

Povinnost plátce je splněna při dovozu zboží, pokud daň zaplatil celnímu úřadu podle zákona o DPH jako osoba povinná zaplatit daň.

3.7 Osvobození od daně při dovozu zboží⁴⁵

Od daně je dovoz zboží osvobozen, když je dováženému zboží uděleno osvobození od cla dle používaného předpisu Evropské unie, tj. nařízení Rady 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla, jedná se o:

- Zboží, které je dovážené v zásilkách neobchodní povahy, musí jít o dovoz kávy nebo čaje, osvobození se vztahuje do 500 g kávy, nebo 200 g kávového extraktu a esence a dále na množství do 100 g čaje, nebo 40 g čajového extraktu a esence.
- Osobní majetek patřící fyzickým osobám, které se stěhují ze zahraničí do tuzemska nebo ho nabyly dědictvím či byl dovážen při příležitosti svatby.
- Laboratorní zvířata a biologické či chemické látky, které jsou určené k výzkumu. Referenční látky, které slouží ke kontrole jakosti přípravků. Dále zde také patří farmaceutické výrobky, které se používají při mezinárodních sportovních událostech.
- Zboží, které je určeno pro charitativní a dobročinné subjekty

⁴⁴ § 23 zákona o DPH

⁴⁵ § 71 zákona o DPH

Od daně je také osvobozen dovoz zboží, jehož cena nepřesáhla 22 EUR. Mezi tyto druhy zboží však nepatří alkoholické nápoje, parfémy, toaletní vody, tabáky a tabákové výrobky.

Zlato, které bylo dovezeno Českou národní bankou (dále jen ČNB), je také od daně osvobozeno.

Osvobození od daně při dovozu zboží v osobních zavazadlech⁴⁶

Zboží, které slouží pouze pro osobní spotřebu či jako dar a je v malém množství lze označit jako příležitostný dovoz zboží. Takto příležitostný dovoz je osvobozen od daně v tuzemsku.

Osobním zavazadlem se myslí, zavazadlo, které musí cestující předložit ke kontrole celnímu úřadu.

Zboží, které je převáženo letecky je osvobozeno, je-li v hodnotě do 430 EUR. Tato částka připadá na osobu. Jde-li o rekreační či sportovní létání, tak v tomto případě je zboží osvobozeno, má-li hodnotu do 300 EUR. Pokud jde o osobu, která je mladší patnácti let tak takto dovážené zboží je osvobozeno pouze do výše 200 EUR.

Doveze-li si cestující tabákové výrobky je osvobození od daně na nejvýš do výše 200 kusů cigaret, 250 g tabáku, který slouží ke kouření. Dále jsou osvobozeny také doutníky a do 100 kusů, ale jeden kus nesmí překročit váhu 3 gramy nebo 50 kusů doutníků, které mají váhu vyšší jak 3 gramy.

Pokud jsou ze třetích zemí dováženy alkoholické nápoje, jsou taktéž určitá omezení. Osvobozen dovoz alkoholických nápojů je nanejvýš v rozsahu 1 litru, jehož obsah lihu přesáhl 22 % a nebo 2 litry alkoholického nápoje jehož obsah nepřesáhl těchto 22 %. Doveze-li se však tiché víno do tuzemska je možno osvobození maximálně do 4 litrů na osobu, a pokud se doveze pivo, u něho je omezení na 16 litrů na osobu.

Jestliže se dováží pohonné hmoty, tak ty jsou osvobozeny v množství nanejvýš 10 litrů v přenosné nádrži v jednom dopravním motorovém prostředku. V tuzemsku jsou také osvobozeny pohonné hmoty, které se nachází v normálním motorovém dopravním prostředku.

Pro osvobození od daně při dovozu zboží v osobních zavazadlech se používá pro přepočet kurz, který je platný k první říjnu k tomu roku, který předcházel dovozu zboží a je

⁴⁶ § 71a zákona o DPH

uveden v Úředním věstníku Evropské unie. Přepočítaná česká měna se dále zaokrouhluje na stokoruny.

3.8 Dovoz zboží s propuštěním do celního režimu volný oběh v jiném členském státu

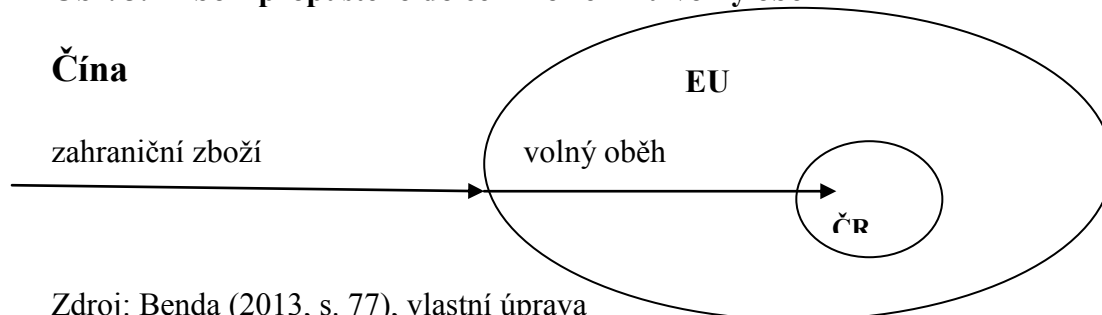
Většinou zboží, které je dovezeno ze států mimo EU do tuzemska, je přepravováno v celním režimu vnější tranzit a až na území České republiky je teprve procleno a propuštěno do celního režimu většinou volný oběh. Avšak se stává, že v některých případech je zboží procleno a propuštěno do režimu volný oběh už v jiném členském státě, kde vstoupilo na území Evropské unie. V tomto případě tak dochází k přepravě zboží do České republiky již v celním režimu volný oběh.

Místo plnění se tak nachází mimo území České republiky, jelikož zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh, dříve než překročilo české hranice. Plátce tak není povinen přiznávat českou DPH z dovozu zboží. OPD zůstává dovozce.

Pokud však dochází k přepravě tohoto zboží do České republiky, které se nachází již na území Evropské unie, jde tak o pořízení zboží z jiného členského státu, neboli přemístění zboží plátce z jiného členského státu do tuzemska. V České republice tak vzniká povinnost přiznat daň z pořízení zboží z jiného členského státu. Povinnost přiznat daň vzniká k okamžiku, kdy došlo k přemístění zboží do České republiky.

Základem daně takto dováženého zboží bude součet kupní ceny, nákladů na přepravu zboží a poplatků vyměřených při dovozu zboží. Jelikož se nejedná o dovoz zboží, nepoužije se pro přepočet cizích měn na české koruny kurs stanovený podle celních předpisů. Pro přepočítání se použije kurz devizového trhu ČNB, který je platný ke dni, kdy došlo ke vzniku povinnosti přiznat daň. Nárok na odpočet plátcí vznikne, když dojde k přemístění zboží na území České republiky. Nárok na odpočet se musí prokázat daňovým dokladem. Daňový doklad musí v tomto případě obsahovat náležitosti, které jsou uvedené v § 29 zákona o DPH.

Obr. 3.1 Zboží propuštěno do celního režimu volný oběh



3.9 Dovoz zboží do režimu dočasného použití⁴⁷

Tento celní režim je využíván, když dovážené zahraniční zboží se po následné době opět vrátí mimo území Evropské unie. Režim dočasného použití umožňuje, aby bylo na celním území Evropského společenství používáno s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla. Úplné osvobození od dovozního cla je např. pro spotřební zboží. Případy a podmínky, kdy může být uplatněn režim dočasného použití s úplným osvobozením od dovozního cla, jsou stanoveny v člancích 554 - 578 prováděcího nařízení.

Zboží, které je do tohoto režimu propuštěno, musí zůstat v nezměněném stavu. Opravy a údržba jsou však přijatelné.

Pokud je zahraniční zboží přepravováno v celním režimu tranzit a až v České republice propuštěno do celního režimu dočasného použití tak se místem plnění stává Česká republika. Osoba, která je povinna uhradit daň je osoba, které bylo zboží propuštěno do celního režimu dočasného použití.

Nárok na odpočet vzniká ve zdaňovacím období, ve kterém vznikla povinnost přiznat daň.

Příklad ⁴⁸

Plátce navrhl dne 5. ledna 2015 propustit do celního režimu dočasného použití s úplným osvobozením od cla zboží, které bylo v hodnotě 1.500.000 Kč. Tento celní režim byl ukončen 18. března 2015. Od toho dne, kdy byl tento celní režim ukončen, vzniká povinnost přiznat daň, kterou musí plátce vypočítat a uvést v daňovém přiznání. Výše daně je tedy 315.000 Kč ($t.j. 1500000 \cdot 21\%$)

3.10 Celní režim uskladňování v celním skladu a ve svobodném skladu a pásnu ⁴⁹

Celní režim uskladňování v celním skladě vůbec nenajdeme v zákoně o DPH. Zboží, které bylo dovezeno z třetí země a je v celním skladě, znamená to, že se nachází v tuzemsku. Když dojde v tomto režimu k dovozu tak konečný odběratel není znám. Zboží, které je do celního režimu uskladnění v celním skladu, není pokaždé poté puštěno do volného oběhu, ale třeba až jak se prodá osobě a ta se rozhodně ho pustit do volného oběhu a tak mu vznikne daňová povinnost.

⁴⁷ Celní správa (2015c)

⁴⁸ Galočík (2013, s. 114)

⁴⁹ Galočík (2013, s. 107)

Po dobu tohoto režimu nedochází k povinnosti přiznat daň. Doba trvání není časově omezena.

Příklad ⁵⁰

Ruské zboží bylo dovezeno do tuzemska. Dovozci se nabídla výhodná cena ke koupi zboží, ale neměl pro toto zboží odběratele. Zboží je tak umístěno v celním režimu uskladnění v celním skladu. Dovozci se poté nabídnou dobré možnosti prodeje a celnímu úřadu tak navrhnou, aby toto zboží již propustil do celního režimu volný oběh.

Za dovoz zboží se tak i považuje, když je zboží umístěno ještě před vývozem do svobodného skladu nebo pásma. Pokud toto zboží není z nějakého důvodu vyvezeno a je navraceno zpět do tuzemska jedná se o dovoz zboží. Avšak je to v rozporu s celními předpisy, protože pokud se toto zboží pouze umístilo do svobodných skladů či pásma nedošlo tak k vývozu a tudíž nemůže dojít ani k dovozu.

Příklad ⁵¹

Plátce odveze své vlastní zboží, které chce později vyvést na Ukrajinu, do svobodného skladu. Do svého daňového přiznání to uvede jako vývoz zboží, který je osvobozen od daně. Avšak po nějaké době mu kupující z Ukrajiny oznámí, že jeho zboží si od něj nepřeveze. Plátce poté musí své zboží dovést zpět do tuzemska. Povinnost přiznat daň je tak určena v § 23 zákona o DPH. Povinnost zaplatit daň při tomto dovozu zboží vzniká v ten den, kdy bylo dáno rozhodnutí celního úřadu o vrácení zboží ze svobodného skladu zpět do tuzemska.

3.11 Celní režim aktivní zušlechtovací styk

Tento režim upravuje článek 114 celního kodexu. Jedná se o režim, ve kterém se zboží doveze ze třetích zemí za účelem jeho zušlechtění. Po následném zušlechtění se vyveze následně do jiných zemí. U takového zboží se neplatí daně ani clo.

Opakem aktivního zušlechtovacího styku je pasivní zušlechtovací styk. O tomto režimu bude dále zmíněno v další kapitole.

Dochází-li k dovozu zboží do režimu aktivní zušlechtovací styk v podmíněném režimu tak nevzniká daňová povinnost a nezáleží, zda vlastníkem dovezeného zboží je zahraniční dodavatel nebo dovozce. Avšak podmínkou tohoto režimu je, že zboží po tak

⁵⁰ Galočík (2013, s. 106)

⁵¹ Galočík (2013, s. 118)

zvaném zušlechtění musí být vyvezeno do třetí země. Splní-li se tato podmínka, bude tento dovoz podle článku 114 odst. 1 písm. a) celního kodexu osvobozen od cla.

Dalším typem je režim aktivní zušlecht'ovací styk v systému navrácení. Jedná se o režim, ve kterém je vyměřeno dovozní clo, a jsou uplatněna veškerá obchodně politická opatření. Jsou, ovšem případy ve kterých tento režim uplatnit nelze⁵², a to v případě že

- Dovážené zboží podléhá množstevnímu omezení
- Na zboží, které se dováží, jsou uplatněny sazební opatření
- Na zušlechtěné výrobky byla stanovena vývozní náhrada nebo vývozní dávka
- Při dovozu zboží je podmínkou předložit dovozní či vývozní licenci v rámci společné zemědělské politiky

3.12 Nezákonný dovoz

Nezákonný dovoz upravuje celní zákon v § 293. Nezákonný dovoz znamená, že při vstupu na celní území EU zboží nebude přihlášeno. Daň doměřuje celní úřad a správcem daně je celní úřad. U fyzické osoby, která provedla nezákonný dovoz lze uložit pokutu ve výši do 1.000.000 Kč, jedná-li se o právnickou osobu tak zde je pokuta až do výše 4.000.000 Kč v obou případech také může dojít k propadnutí věci.

Při nezákonném dovozu zboží, které podléhá dovoznímu clu do tuzemska, vzniká celní dluh. A celní dluh také vzniká, jestliže došlo k nezákonnému dovozu zboží, které se umístilo do svobodného celního pásma či skladu do jiné části území České republiky.

Dlužníkem je osoba, která toto zboží dovezla, dlužníkem jsou i osoby, které o takto nezákonném dovozu věděly, či ho obdržela a věděla, že se jedná o nezákonný dovoz.

3.13 Dovož zboží neplátcem⁵³

Největším rozdílem je způsob povinnosti přiznat daň.

Místo plnění je vlastně stejné jako u dovozu zboží plátce. Tudíž je-li zboží převáženo v celním režimu tranzit a následně v České republice propuštěno do celního režimu volný oběh, tak místem plnění se stává Česká republika.

⁵² Článek 124 odst. 1 a 2 celního kodexu

⁵³ Benda (2013, s. 79)

Povinnost přiznat daň vznikne dnem, kdy je zboží propuštěno do příslušného celního režimu. Tuto povinnost vyměří celní úřad a daň je poté splatná spolu i s vyměřeným clem. Nárok na odpočet daně tak nevznikne neplátcí, který zboží dovezl.

3.14 Přeprava zboží při dovozu

Je-li zboží přepraveno na území Evropské unie z třetích zemí, je tato přeprava od daně osvobozena. Toto osvobození popisuje podrobně § 69 zákona o DPH.

Osvobození na přepravu je uplatňováno na osoby bez ohledu na to, pro které je tato přeprava provedena.

Povinností dovozce je do základu daně započítat veškeré náklady na přepravu dováženého zboží.

Jedinou podmínkou, aby došlo k osvobození od daně, je potřeba mít potvrzený přepravní doklad, který má být potvrzen vstupním pohraničním celním úřadem Evropské unie. Avšak nemá-li dovozce toto potvrzení může použít například smlouvy o uzavření přepravy, nebo kopii dovozních dokladů, a nebo výpis z účtu na kterém je důkaz, že došlo k zaplacení přepravy.

3.15 Incoterms⁵⁴

International Commercial Terms neboli Incoterms je soubor mezinárodních pravidel, který upravuje nejběžněji používané doložky v zahraničním obchodě. Incoterms jsou používány po celém světě. Mezinárodní obchodní komora vydala první vydání doložek incoterms v roce 1936. Incoterms jsou důležitá, protože pomáhají obchodníkům, aby nedošlo k nedorozuměním. Upřesňují tak náklady, rizika a odpovědnost kupujících a prodávajících. Poskytují také mezinárodně uznávané definice a interpretace pro většinu běžných obchodních podmínek. Pravidla Incoterms předepisují, kdo je povinen obstarat přepravu či pojištění, kdy prodávající dodává zboží kupujícímu a které náklady nese vždy jedna ze smluvních stran. Incoterms však nestanoví žádné údaje k cenám zboží nebo ani ke způsobu její úhrady. Dále se také nezabývají porušením smlouvy a ani přechodem vlastnictví ke zboží.

Pravidla Incoterms jsou upravována přibližně jednou za deset let.

⁵⁴ Incoterms 2010 (2015)
Pacific customs brokers ltd (2015)

Incoterms 2010 vstoupily v platnost od 1. ledna 2011. Obsahují celkově jedenáct doložek a člení se do dvou skupin. První skupinou jsou pravidla vhodná pro jakýkoliv způsob přepravy a druhou skupinou jsou pravidla pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu.

První skupina pravidel vhodná pro jakýkoliv způsob přepravy se člení na:

- EX WORKS znamená, že dodání je splněno prodávajícím, jestliže je zboží dáno k dispozici kupujícímu v místě prodávajícího. Proávající není povinen nakládat zboží.
- FREE CARRIER znamená, že prodávající dodává zboží dopravci nebo jiné osobě, která byla jmenována kupujícím. Zboží je dodáno v objektu prodávajícího nebo v jiném jmenovaném místě. Obě strany jsou povinné přesně stanovit místo dodání protože v tomto místě dochází k přechodu rizika z prodávajícího na kupujícího.
- CARRIAGE PAID TO udává, že prodávající dodá zboží dopravci nebo jiné osobě, která byla jmenována prodávajícím v místě, které je předem sjednáno. Proávající je povinen jak sjednání dopravy tak i hrazení nákladů, které jsou spojeny s přepravou zboží do sjednaného místa.
- CARRIAGE AND IN SURANCE PAID TO udává povinnost prodávajícího sjednat přepravu tak i hrazení nákladů, které jsou spojeny s přepravou zboží do předem sjednaného místa. Proávající je také povinen sjednat pojištění, které kryje riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy.
- DELIVERED AT TERMINAL podmínka dodání je splněna jak je zboží prodávající vyloží z příchodího prostředku a je předáno kupujícímu v překladišti v přístavu nebo v jiném místě určení. Proávající nese riziko, které je spojeno s dodáním zboží a také s jeho vykládkou.
- DELIVERED AT PLACE prodávající splní podmínku dodání, když zboží je předáno k dispozici kupujícímu na příchodím prostředku, které je připraveno k vykládce v určeném místě. Proávající nese všechna rizika, která jsou spojena s dodáním zboží do stanoveného místa.
- DELIVERED DUTY PAID pro prodávajícího je uskutečněno dodání zboží, pokud je zboží dáno k dispozici kupujícímu a je celně odbaveno pro dovoz na příchodím prostředku a je připraveno k vykládce v určeném místě. Povinností prodávajícího je celní odbavit zboží jak pro vývoz, tak i pro dovoz a uhradit clo.

Druhou skupinou pravidel je pro námořní a vnitrozemskou vodní přepravu

- FREE ALONGSIDE SHIP udává, že prodávající splní podmínku dodání zboží, když ho dodá k boku lodi jmenované kupujícím ve sjednaném přístavu. Veškeré riziko spojené se ztrátou a poškozením zboží nese prodávající a poté dojde k dodání zboží k boku lodi, tak od tohoto okamžiku nese tyto rizika kupující.
- FREE ON BOARD u tohoto pravidla je povinností prodávajícího dodat zboží na palubu lodi, které sjedná s kupujícím, do sjednaného přístavu. Při dodání zboží na palubu přechází veškerá rizika spojená se ztrátou a poškozením zbožím z prodávajícího na kupujícího.
- COST AND FREIGHT u těchto pravidel je splnění povinnosti prodávajícího, dodání naložením zboží na palubu lodi. Riziko za ztrátu zboží nebo jeho poškození přechází z prodávajícího na kupujícího v době, kdy se zboží dodalo na palubu lodi. Povinností prodávajícího je dohodnout přepravní smlouvu a uhradit náklady a přepravné s tím spojené.
- COST IN SURANCE AND FREIGHT udává, že prodávající dodá zboží na palubu lodi. Jakmile je zboží dodáno na palubu lodi přechází riziko za ztrátu či poškození zboží na kupujícího. Povinností prodávajícího je sjednání přepravní smlouvy a uhrazení nákladů a přepravného do přístavu určení, které bylo dohodnuto. Další povinností prodávajícího je sjednat pojištění, které kryje riziko kupujícího za ztrátu nebo poškození zboží během přepravy.

4 Specifika vývozu zboží z pohledu DPH

Vysvětlení co je to vlastně vývoz pojednává § 66 odst. 1 zákona o DPH. Vývozem zboží je výstup zboží z Evropské unie, které putuje na území třetích zemí. Avšak o vývoz se jedná, pokud zboží bylo propuštěno do celního režimu vývoz, či pasivní zušlechťovací styk nebo do režimu vnější tranzit. O vývoz může jít, i když zboží bylo puštěno do celně schváleného určení zpětný vývoz zboží z území Evropského společenství. Vývoz také je umístění či dodání zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu, které se nacházejí v tuzemsku.

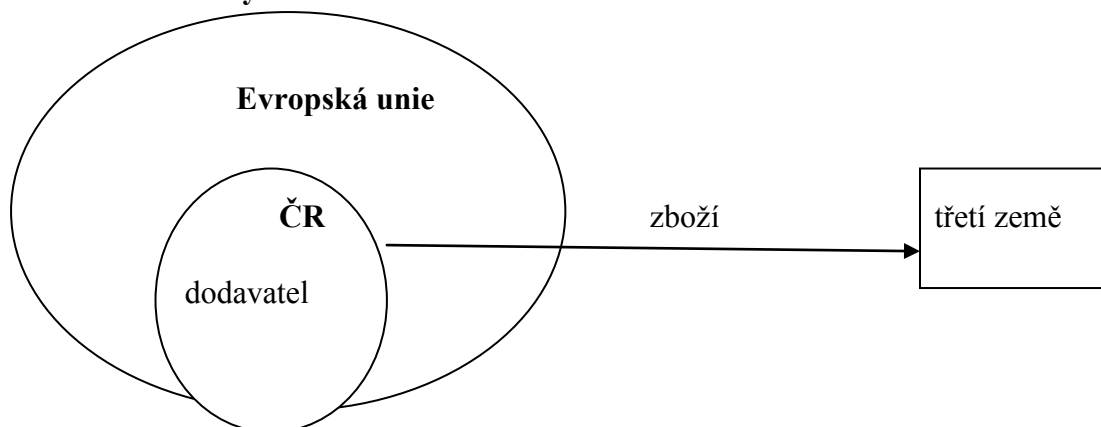
Po vstupu do Evropské unie dodávky do jiných členských států znamenají dodání do jiného členského státu, nejde tudíž o vývoz.

V současné době je vývoz uskutečňován elektronicky, tudíž v databázi vývozu potvrzuje celní úřad výstup z EU. Potvrzuje to ten celní úřad, který rozhodl o propuštění zboží do celních režimů a na základě elektronického potvrzení pohraničního celního úřadu EU.

Do daňového přiznání se vývoz uvede zdaňovacím obdobím, kdy vznikla povinnost toto plnění přiznat, jedná se o den, kdy došlo k uskutečnění plnění.

Vývoz je uskutečněn ve dne, kdy došlo k výstupu z Evropské unie. Tento den musí být potvrzen celním orgánem. Den kdy bylo zboží dodáno do svobodného pásma či skladu a je potvrzen celním orgánem o umístění zboží, pak se také jedná o den uskutečňující vývoz.

Obr. 4. 1 Vývoz zboží



Zdroj: Benda (2013, s. 148), vlastní úprava

Režim vývozu je upraven zejména následujícími celními předpisy Společenství:⁵⁵

- nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, publikované v Úředním věstníku EU L 302, 19. 10. 1992, v platném znění (dále jen „celní kodex“),
- nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, publikované v Úředním věstníku EU L 253, 11. 10. 1993, v platném znění (dále jen „prováděcí nařízení“).

4.1 Místo plnění⁵⁶

Vývoz zboží je vlastně dodání zboží, které je spojeno s dopravou a odesláním. Zdanitelné plnění je tam kde se přeprava či odeslání začíná uskutečňovat. Je také zapotřebí ověřovat splnění podmínek pro uplatnění osvobození vývozu zboží od DPH.

Předmětem daně v České republice bude všecken vývoz, jehož odeslání a také přeprava začala na území České republiky.

4.2 Daňový doklad při vývozu zboží

Daňový doklad při vývozu zboží přesně definuje § 33a zákona o DPH. Tento paragraf uvádí, že daňovým dokladem je rozhodnutí celního úřadu o vývozu zboží do třetí země, kterým je celním úřadem potvrzen výstup zboží z území Evropské unie. Dále také uvádí, že daňovým dokladem při vývozu zboží je rozhodnutí celního úřadu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku.

Avšak v praxi se můžeme setkat i s případy, kdy výstup z Evropské unie není potvrzen na daňovém dokladu celním úřadem. Poté se musí použít jiné důkazní prostředky. Mezi takové jiné důkazní prostředky se řadí např. nákladní listy, dodací listy, poštovní původky. Může se použít i potvrzení od odběratele, že převzal zboží.

Dojde-li k e-vývozu, pak se daňovým dokladem rozumí elektronická zpráva IE599. E-vývozu se bude věnovat další podkapitola.

4.3 Osvobození od daně při vývozu zboží

Osvobození od daně při vývozu zboží, je přesně uvedeno v § 66 odst. 2 a 3 zákona o DPH.

⁵⁵ Celní správa (2015d)

⁵⁶ § 66 zákon o DPH

Jedná se o dodání zboží plátcem, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska do třetích zemí a to prodávajícím nebo jím zmocněnou osobou.

Dále je také osvobozeno je-li zboží odesláno či přepraveno do třetích zemí kupujícím nebo jím zmocněnou osobou, pokud kupující nemá v tuzemsku ani sídlo ani místo pobytu a také ani provozovnu. Výjimku zde tvoří zboží, které je přepraveno kupujícím za účelem vybavení nebo zásobení rekreačních lodí či letadel anebo i jiných dopravních prostředků, které slouží pro soukromé užití.

Pokud dochází k umístění či dodání zboží do svobodného pásma či skladu v tuzemsku půjde o osvobození od daně s nárokem na odpočet daně.

Služby, které jsou spjaté s vývozem, jsou také osvobozeny od daně s nárokem na odpočet daně. Zde je jen výjimka § 51 zákona o DPH pokud zákon nestanoví jinak. Plátce je také povinen doložit doklady o zaplacení či jiné doklady, které splňují podmínky k osvobození od daně. Tyto doklady musí plátce doložit správci daně.

Přeprava zboží při vývozu, je službou, která je spjata s vývozem zboží, a proto je také v tuzemsku osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně. Pokud se ale přeprava uskuteční mezi místem v tuzemsku a svobodným skladem či pásmem nejedná se o přepravu, která je vázána na vývoz. Při osvobození u vývozu zboží při přepravě, je plátce povinen doložit přepravní doklady, které jsou potvrzeny pohraničním celním úřadem členského státu, který je výstupním státem při vývozu zboží, správci daně. Přepravní doklad je doklad, který je používán pro dopravní prostředek, pomocí něhož je přeprava zboží uskutečňována při vývozu zboží. Plátce, který takto uskutečňuje přepravu je povinen prokázat nárok na osvobození od daně přepravním dokladem nebo smlouvou o přepravě věci či jinými důkazními prostředky.

4.4 E-vývoz

E-Vývoz⁵⁷ zahrnuje uplatnění výstupů pro daně zboží a to i s obchodně-politickými opatřeními a případného vybrání vývozního cla. Vývozní prohlášení se podává celnímu úřadu. Byl vytvořen také společný projekt EU pro režim vývoz. Tento projekt se nazývá Export Control System, dále jen ECS. ECS je založen na komunikaci mezi zeměmi projektu, celní správou ČR a mezi subjekty neboli deklaranty. Tato komunikace je elektronická. Celní správa ČR zkontroluje data uvedené na vývozním celním prohlášení, dále jen VCP, při elektronickém podání VCP ve formě zprávy.

⁵⁷ Celní správa (2015e)

Deklarant podává VCP v podobě zprávy. Systém ECS poté data VCP zkontroluje. Po kontrole je v systému e-Vývoz zaregistrované, zkontrolované vývozní celní prohlášení. Ovšem pokud je elektronické VCP podáno špatně je poté odmítnuto. Deklarantovi bude umožněno si požádat o opravu VCP. Podání celního prohlášení se může stát neúčinným, jestliže se do stanovené doby neodstraní vady, které vznikly na celním prohlášení.

Systém e-vývoz smí i zrušit VCP po uplynutí 60 dnů od registrace deklaranta. Toto zrušení je v případě, že deklarant nereagoval ani nespolupracoval a také nedoložil doklady, které byly nezbytné k přijetí a propuštění zboží do příslušného celního režimu vývoz.

Díky elektronickým celním prohlášením je jednodušší podávání a dochází i k méně ztrátám důležitých přepravních dokladů. U VCP je povinnost ho podávat elektronicky. Elektronické zprávy se také archivují díky systému Intrastat a Extrastat. Intrastat je označení pro systém statistického sledování pohybu zboží mezi členskými státy Evropské unie. Pro statistické sledování pohybu zboží se třetími zeměmi slouží systém nazývaná Extrastat. Intrastat i Extrastat řídí orgán Komise EU Eurostat. Extrastat je běžným požadavkem od EU. Extrastat i Intrastat si jsou ve sběru dat velmi podobní a používají také stejné databázové tabulky, do kterých si ukládají informace. V extrastatu je důležité uvádět, zda v případě dovozu a vývozu bylo zboží přepraveno v kontejneru a dále pokud by šlo o dovoz je požadován kód, který označuje celní sazbu používanou z rozvojových zemí.

4.5 Celní režimy při vývozu zboží

Vývoz se uskuteční, pokud bylo zboží propuštěno do určitých celních režimů. Mezi tyto celní režimy patří celní režim vývoz, pasivní zušlechťovací styk, vnější tranzit, nebo pokud bylo zboží propuštěno do režimu nazývaného zpětný vývoz z území EU.⁵⁸

Za vývoz zboží se může také považovat umístění či dodání zboží do svobodných skladů či pásen v tuzemsku.

Důležitou podmínkou, proto, aby se jednalo o celní režim vývoz, je dodržení 90 denní lhůty pro odeslání potvrzení o tom, že zboží opustilo území EU. Toto potvrzení musí obdržet celní orgán. Pokud tato podmínka nebyla dodržena, dojde k následnému zrušení tohoto celního režimu.

Režim vývoz je nejčastěji používaným režimem při vývozu zboží. Jedná se o natrvalo ponechání zboží ve třetí zemi.

⁵⁸ Benda (2013, s. 148)

Pasivní zušlechtovací styk pojednává o vyvezení zboží do třetích zemí a následném odeslání zpět do tuzemska. Do tohoto režimu se udává zboží, které má být v zahraničí podrobena úpravám či opravám. Při zpětném dovozu se poté vyměří dovozní clo a DPH pouze z té ceny, o kterou bylo toto zboží navýšeno. Tato cena vlastně představuje náklady na zušlechtění. V praxi může někdy dojít k tomu, že vyvezené zboží je neopravitelné, a proto není zpět dovezeno do tuzemska, jelikož by to bylo ztrátové, tak v takovém případě, poté plátce uvede v daňovém přiznání, že se jednalo o zboží vyvezené.

Celní režim vnější tranzit⁵⁹ se používá v případech, kdy je zboží dovezeno a propuštěno do celního režimu, ve kterém nevznikla daňová povinnost, a tyto celní režimy jsou zakončeny vývozem zboží. Jelikož při dovozu toto zboží nedostalo status zboží EU a tím nemůže být vyvezeno v celním režimu vývoz a tak je vyvezeno v režimu vnější tranzit.

Od ledna roku 2005 se za vývoz považuje umístění zboží ve svobodném pásmu či ve svobodném skladu nacházející se v ČR. Aby bylo možno uplatnit osvobození od daně, musí být umístění zboží potvrzeno písemným rozhodnutím celního úřadu. Žádost o umístění zboží se může podat pouze u toho celního úřadu, který se nachází v těch místech jako sklad či pásmo. Umístění zboží do svobodného skladu nebo pásma znamená dodání zboží, které je spojeno s dopravou či odesláním. Místo plnění je tam, kde se přeprava či odeslání začíná uskutečňovat. I v tomto případě je nutno splnit důležitou podmínku pro osvobození od daně a to rozhodnutí místně příslušného celního úřadu o umístění zboží v pásmu či ve skladě. Pokud byla splněna podmínka pro osvobození tak osoba, která je plátce daně a umístila zboží do skladu či pásma, není poté povinna přiznat a pak zaplatit daň. Avšak plátce je povinen umístění vykázat na řádku 22 do daňového přiznání a to jako vývoz zboží.⁶⁰

Příklad

Plátce se rozhodl, že umístí zboží do svobodného skladu. Proto vyplnil jednotný správní doklad, dále jen JSD, formulář je uveden v příloze č. 2, s kódem pro umístění zboží do svobodného skladu. O umístění do svobodného skladu požádal o celní úřad. Celní úřad tak musí potvrdit toto umístění do svobodného skladu. Jestliže měl plátce potvrzení od celního úřadu a zboží umístěné v tomto svobodném skladu, tudíž se potom pro účely DPH jedná o zboží vyvezené a do daňového přiznání lze uvést, že se jedná o vývoz.

⁵⁹ Wolters Kluwer (2015b)

⁶⁰ Benda (2013, s. 161)

4.6 Služby vázané na vývoz zboží⁶¹

Služby, které jsou vázané na vývoz zboží, jsou osvobozeny od daně. Osvobození platí pro jakoukoliv osobu a není podmínkou registrace k dani. Aby k tomuto osvobození došlo, musí být splněna pouze jedna podmínka. Tato podmínka je, že se osoba, která služby poskytuje, musí prokázat, že provedené služby byly vázané na zboží, které bylo vyvezeno. Jedná se o služby, bez kterých by se tento vývoz nemohl uskutečnit.

Za služby, které jsou vázány na vývoz, se považuje nakládka zboží, vystavení přepravních dokladů, nezbytné skladování pro přípravu zboží na vývoz, nezbytná oprava dopravního prostředku, balení a např. vyčištění dopravního prostředku.

Příklad⁶²

Tuzemská osoba, která je plátcem daně, naloží zboží, které bylo určeno k vývozu na Ukrajinu. Tuto nakládku si objednal vývozce, který je taktéž tuzemská firma a je rovněž plátcem daně. Pláče uskutečňující tuto nakládku podle § 69 zákona o DPH tudíž uplatňuje osvobození od daně.

Příklad⁶³

Tuzemská osoba, která je plátcem daně, naloží zboží určeno k vývozu na Ukrajinu. Nakládku si objednal německý dopravce, který je registrován k dani v Německu. Osvobození od daně uplatní plátcem, který službu provedl.

Příklad⁶⁴

Česká firma provádí vývoz zdravotnických potřeb a pro přepravu potřebuje naprosto čisté a vydezinfikované auto. Plátcem, který toto čištění provede a je schopný doložit, že se jedná o služby, které jsou přímo vázány na vývoz zboží, smí své služby od daně osvobodit.

4.7 Přeprava vázaná na vývoz zboží⁶⁵

Podmínkou pro osvobození od daně je, že dopravce musí prokázat správci, že zboží vyvezl z území EU. Přeprava vyváženého zboží je osvobozena, protože je to služba, která byla poskytnuta do třetí země a tím pádem je považována za uskutečněnou ve třetí zemi. Jelikož osvobození od daně při přepravě zboží u vývozu má jen jednu podmínku, proto taková

⁶¹ Galočík (2013, s. 83)

⁶² Galočík (2013, s. 83)

⁶³ Galočík (2013, s. 84)

⁶⁴ Galočík (2013, s. 84)

⁶⁵ Galočík (2013, s. 78)

přeprava je osvobozena pro jakéhokoliv objednatele. Tudíž nezáleží na sídle objednatele ani, zda je registrován k dani či není OPD, ani na tom zda jde o tuzemskou osobu či osobu u jiného členského státu či jinou zahraniční osobu. Z toho plyne, že přeprava při vývozu zboží je osvobozena pro jakéhokoliv objednatele.

Jako důkazní materiál se udává přepravní doklad, aby mohlo dojít k uplatnění osvobození od daně u přepravy při vývozu zboží. Přepravní doklad je používán dopravcem pro daný druh dopravního prostředku. Příkladem používaných přepravních dokladů je nákladní list CMR, nebo záznam o provozu vozidla. Překladní doklad musí být potvrzen výstupním pohraničním celním úřadem, který je posledním z členských států který má hranici s třetí zemí.

Jestliže se smlouva o přepravě do třetí země uzavřela jedním dopravcem a ten použije více druhů dopravních prostředků, může cenu za přepravu např. cestu k přístavu a poté až do třetí země, tak cenu za přepravu započítává do celkové ceny a považuje se poté za osvobozenou. Používají-li se pro přepravu odlišní dopravci, např. dopravce, který neuzavřel smlouvu o přepravě při vývozu zboží, musí svou přepravu poté považovat za přepravu mezi členskými zeměmi.

Příklad⁶⁶

Tuzemský přepravce přepravuje zboží z tuzemska do Ruska. Tento přepravce je plátcem daně a přepravuje zboží taktéž pro českého plátce. Jedná se tak o vývoz zboží a přeprava se považuje za přepravu při vývozu a je proto osvobozena od daně.

Příklad⁶⁷

Tuzemský dopravce, který je plátcem daně přepravil zboží z tuzemska do Japonska pro německou osobu, která však není OPD. Jelikož se jedná o vývoz zboží tak přeprava zboží při vývozu je osvobozena od daně.

Příklad⁶⁸

Český dopravce, který je plátcem daně tak přepravuje zboží ze Slovenska do Číny pro slovenskou osobu nepovinnou k dani. Jedná se o vývoz zboží tudíž, je tato přeprava taktéž osvobozena od daně.

⁶⁶ Galočík (2013, s. 78)

⁶⁷ Galočík (2013, s. 79)

⁶⁸ Galočík (2013, s. 84)

Příklad⁶⁹

Tuzemský dopravce uzavře smlouvu s tuzemskou firmou, aby přepravil zboží do Kanady. Přeprava probíhá tak, že do přístavu v Hamburku provede další český dopravce, kterého si najmul první tuzemský dopravce. Český dopravce tak uskutečnil silniční dopravu do přístavu a vyfakturoval přepravu mezi členskými státy pro tuzemského dopravce, který si ho najmul. Zboží se pak dopraví z Hamburku do USA dalším dopravcem. Tuzemský dopravce poté považuje přepravu uskutečňovanou českým dopravcem a dalším dopravcem za nákladovou položku k přepravě do USA. Přeprava bude poté osvobozena.

4.8 Dodání zboží v České republice pro účely následného vývozu⁷⁰

Jedná se o to, že český odběratel si u jiného českého dodavatele objedná určité zboží, které poté chce následně vyvést mimoevropský trh. Po dodání dodavatelem, odběratel převáží zboží do států mimo EU. Návrh do režimu vývoz zajistí odběratel.

U dodání zboží mezi dodavatelem a odběratelem představuje zdanitelné plnění, kdy místo plnění je v České republice. Dodavatel bude povinen uplatnit českou DPH na výstupu. U dodavatele nelze hovořit o vývozu, i když se zboží přepravovalo z dodavatelova skladu odběratelem do státu mimo EU. V tomto případě ani nejde o vývoz osvobozený od daně, jelikož dodavatel není vývozce. Dodavatel také nesplňuje podmínku a to že přeprava by neměla být provedena kupujícím, který pochází z České republiky.

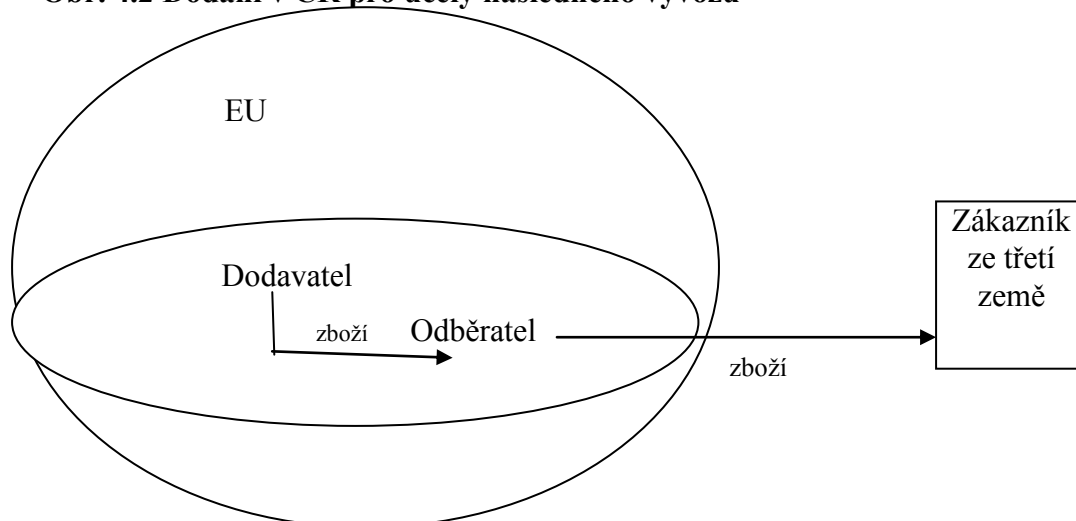
Zákon o DPH neumožňuje osvobodit dodání zboží, které předchází jeho vývozu od DPH. Odběratel tak provede vývoz zboží osvobozený od daně s nárokem na odpočet daně. Dodavateli vzniká povinnost přiznat daň dnem dodání, nebo dnem přijetí úplaty jestliže úplata předchází dodání.

Základem daně bude pro dodavatele úplata, kterou obdrží od odběratele za dodání zboží. Do základu daně je nutno přičíst i vedlejší výdaje, které si dodavatel fakturuje pro odběratele.

⁶⁹ Galočík (2013, s. 84)

⁷⁰ Benda (2013, s.158)

Obr. 4.2 Dodání v ČR pro účely následného vývozu



Zdroj: Benda (2013, s. 159), vlastní úprava

4.9 Vývoz zboží osobou registrovanou v jiném členském státu nebo zahraniční osobou⁷¹

Jde o situaci, kdy si společnost z jiného členského státu, která nemá sídlo ani provozovnu na území ČR, nakoupí zboží od českého výrobce v ČR a takto nakoupené zboží bude vyvážet na území třetích zemí přímo z ČR. Místo plnění je v České republice, jelikož se zde začíná uskutečňovat přeprava či odeslání zboží. Společnost z jiného členského státu se tedy z titulu vývozu stane plátcem v ČR. Pláče bude mít povinnost vývoz zboží vykázat v daňové přiznání ke dni, kdy zboží vystoupí z území Evropské unie a je potvrzeno celním orgánem. Společnost by měla ve svém daňovém přiznání vykázat již první vývoz.

4.10 Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů⁷²

Při vývozu zboží dochází i k tomu, že do vývozu zboží z České republiky je zapojeno i více subjektů. Mezi takové subjekty patří např. český plátec a odběratelé z území Evropské unie. Jelikož se do vývozu zboží zapojuje více subjektů, je mnohem důležitější kontrolovat splněné podmínky pro osvobození od daně. V tomto případě český dodavatel, který je plátec daně, dodává zboží odběrateli z jiného členského státu avšak místo určení, kde má být zboží vyvezeno, je mimo EU. Český plátec musí zajistit formality, které jsou spojené s vývozem a poté je uváděn za vývozce na vývozním JSD. Pokud bude český dodavatel uveden jako vývozce na JSD, a bude ním navrženo a propuštěno zboží do režimu vývoz a bude mít taky potvrzen výstup z EU, obdrží k dispozici daňový doklad, kterým prokáže vývoz zboží. Dalo

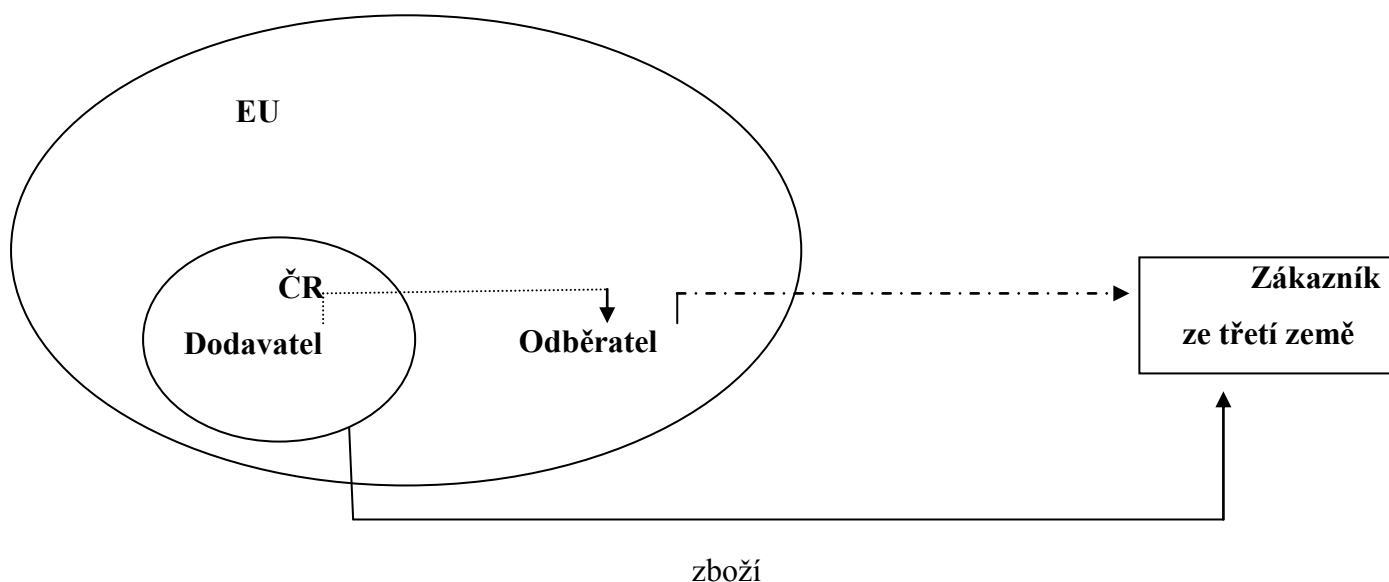
⁷¹ Benda (2013, s. 157)

⁷² Benda (2013, s. 154)

by se říct, že se jedná o třístranný obchod. Zboží však není dováženo do jiného členského státu, ale konečným zákazníkem bude zákazník z třetí země.

Přeprava zboží začíná v České republice, a tudíž v tomto případě půjde o místo plnění v ČR. Dodání zboží je předmětem české DPH. Pokud je odeslání či přeprava uskutečněna vývozcem nebo jím zmocněnou osobou, půjde o osvobození od daně při vývozu zboží. Z toho tedy plyne, že pokud přepravu uskuteční český dodavatel, bude tato podmínka pro osvobození splněna. Pokud přepravu uskuteční odběratel, který je z jiného členského státu je podmínka splněna v případě, že odběratel nemá v ČR sídlo, bydliště a ani provozovnu. Přepravu by ještě mohl uskutečnit kupující z třetí země, avšak v tomto případě by toto plnění podléhalo české DPH a osobou povinnou přiznat a zaplatit daň by se stal český dodavatel. Důvodem je, že konečný zákazník není ve vztahu k českému dodavateli, kupující.

Obr. 4. 3 Vývoz zboží prostřednictvím jiných odběratelů



Zdroj: Benda (2013, s. 154), vlastní úprava.

Příklad⁷³

Společnost, která má sídlo na Slovensku, je tam také registrována k DPH, si u české společnosti objednala zboží. Slovenská společnost má toto zboží pro Švýcarský trh. Slovenská společnost se dohodla s českým dodavatelem, že český dodavatel propustí zboží do celního režimu vývoz. Cena zboží je 300 000 Kč. Česká společnost zajistila celní režim tranzit a vývoz a přepravu zajistila slovenská společnost. Přeprava bude uskutečněna z ČR do

⁷³ Galočík (2013, s. 87)

Švýcarska. Zboží bylo odebráno slovenskou společností od českého dodavatele 1. února 2015 a území EU opustilo 3. února 2015. Český dodavatel zajistil na vlastní účet celní formalities při vývozu zboží, a to bylo uvedeno i na vývozním JSD jako vývozce a bylo také potvrzeno, že proběhl výstup z EU, proto je to možno považovat za vývoz zboží. Vývoz zboží je tak osvobozené plnění s nárokem na odpočet daně. Vývoz zboží plátce uvede v daňovém přiznání.

4.11 Nárok na vrácení daně FO ze třetích zemí při vývozu zboží⁷⁴

Po vstupu do Evropské unie, již nelze fyzickým osobám s trvalým pobytem na území EU vrátit DPH u vyváženého zboží z ČR. Daň je možno vrátit pouze osobám, které se nacházejí na území mimo EU. Tudíž nárok na vrácení má pouze osoba, která má v cestovním dokladu nebo jiném dokladu uvedeno, že její místo pobytu je v třetí zemi. Dále je podmínkou, že neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku.

Zahraniční osoba může uplatnit nárok na vrácení daně, pokud nakoupené zboží nemá obchodní charakter, nakoupí zboží, jehož cena včetně daně je vyšší než 2 000 Kč a je zaplacená jednomu prodávajícímu v jednom kalendářním roce.

Prodávající má povinnost, pokud ho zahraniční osoba požádá, vystavit doklad o prodeji a to ve dvou vyhotoveních. Na první vyhotovení uvede údaj „VAT REFUND“ a na druhé vyhotovení zaznačí „COPY“. Vyhotovený doklad o prodeji musí mít nutné údaje. Mezi tyto potřebné údaje patří název obchodní firmy či jméno, dodatek ke jménu a sídlo plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, daňové identifikační číslo od plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění, rozsah a předmět zdanitelného plnění, evidenční číslo dokladu, den uskutečnění zdanitelného plnění, sazbu daně a také základ daně, výši ceny včetně daně celkem, jméno a místo pobytu zahraniční fyzické osoby, která toto zboží vyveze.

Existují i druhy zboží u, kterých tento nárok na vrácení daně nevznikne. Mezi tyto druhy zboží patří uhlovodíková paliva a maziva, tabákové výrobky, alkoholické nápoje a potraviny a další zboží, které je uvedené pod kódem nomenklatury celního sazebníku.

Fyzické osobě nárok na vrácení daně vznikne v případě, pokud zahraniční fyzická osoba nakoupené zboží vyveze nejpozději do třech kalendářních měsíců od konce měsíce, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění uvedené na dokladu o prodeji zboží. Nárok na vrácení dále vznikne, pokud fyzická osoba má výstup zboží z území EU potvrzen od celního úřadu.

⁷⁴ § 84 zákona o DPH

Pro vrácení daně je také důležité zda zahraniční osoba předloží první vyhotovení dokladu o prodeji zboží, které je vystavené plátcem a váže se k vyváženému zboží, potvrzené od celního úřadu.

Plátce, který uskutečnil zdanitelná plnění je povinen daň vrátit té zahraniční fyzické osobě přímo, pokud osobně zažádá o vrácení daně a předloží první vyhotovení dokladu o prodeji zboží a má ho potvrzeno celním úřadem. Plátce také daň musí vrátit osobě na základě jejího prohlášení, že jedná jménem ve prospěch zahraniční fyzické osoby a tato osoba musí předložit první vyhotovení dokladu o prodeji zboží také potvrzené celním úřadem. Plátce takto vrácenou daň musí uvést v daňovém přiznání a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo toto vrácení daně. Maximální lhůta, ve které to musí uvést je tři roky. Potvrzené první vyhotovení dokladu o prodeji zboží si plátce musí nechat uschované po dobu deseti let od konce zdaňovacího období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo. Vrácená daň se poté zaokrouhlí na celé koruny.

Pokud fyzická osoba nebo jiná osoba nepředloží první vyhotovení dokladu o prodeji zboží prodávajícímu do šesti kalendářních měsíců od konce kalendářního měsíce, ve kterém se toto zdanitelné plnění uskutečnilo, tak ji nárok na vrácení daně zaniká.

4.12 Konsignační sklad⁷⁵

Konsignační sklad je fyzický sklad materiálu, nebo dokončených výrobků, anebo také polotovarů. Zboží, které je uskladněno v konsignačním skladu je ve vlastnictví dodavatele. Konsignační sklad je zřizován vývozcem u obchodního zástupce v zahraničí. Riziko, které je spojeno s neprodejností zboží, nebo pohybem cen nebo inflace, nese zřizovatel skladu.

Zboží je automaticky do konsignačního skladu doplňováno zřizovatelem na základě konsignací. Zboží odebírá osoba, u níž je sklad umístěn. Po každém odběru zboží je zřizovateli zasílána konsignace. Konsignace je seznam odebraného zboží.

Zboží odběratel odebírá pro vlastní potřebu např. pro prodej nebo pro potřebu výroby. Odběratel nese odpovědnost za ztrátu či poškození zboží v konsignačním skladě. Ztracené zboží se považuje za odebrané a je také fakturováno.

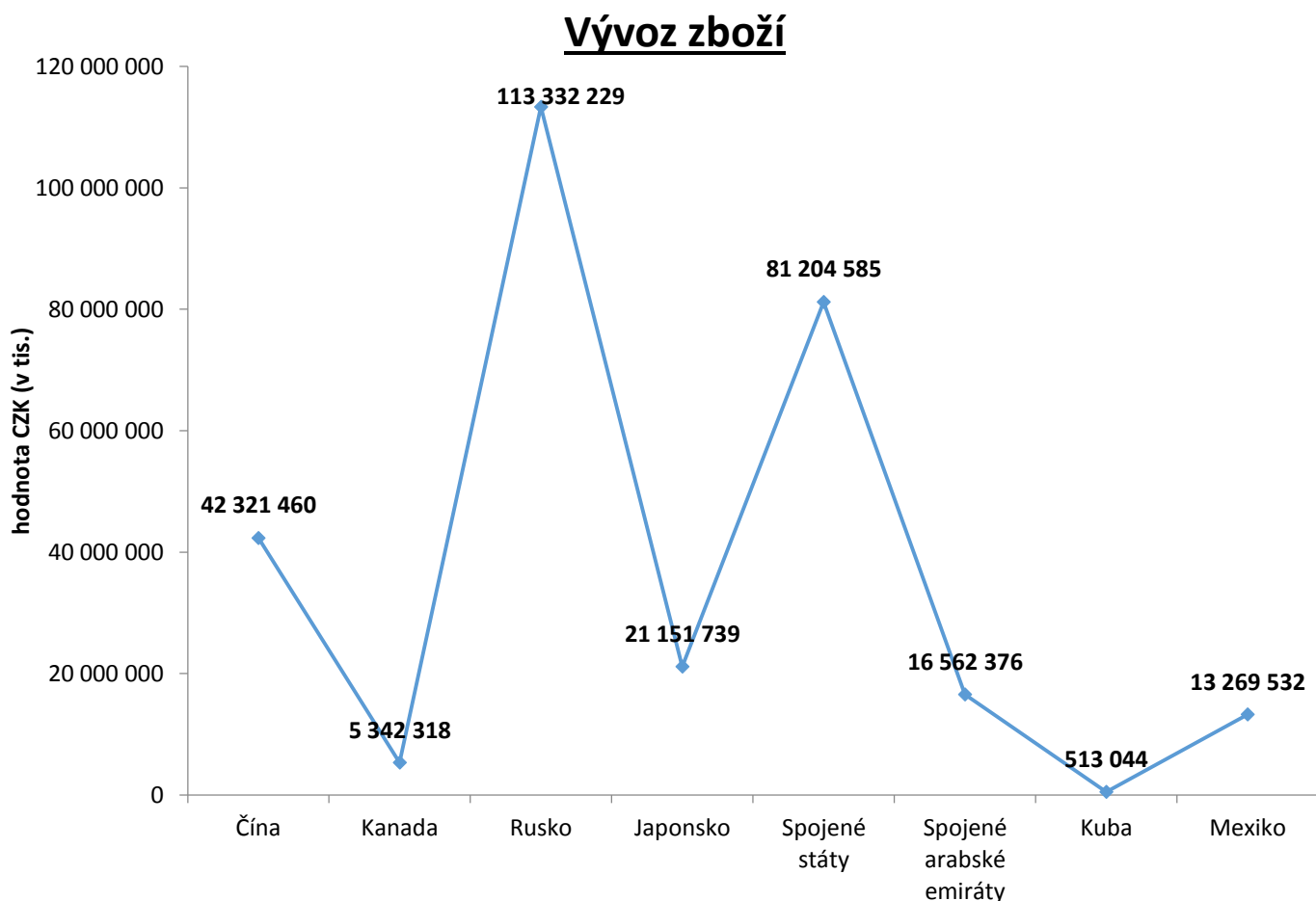
4.13 Druhy vyváženého zboží

Z tuzemska vyvážíme do spousty zemí. V grafu je uvedeno vybraných osm zemí, se kterými Česká republika obchoduje.

⁷⁵ Bussiness center (2015)

Vyvážíme především potraviny a živá zvířata, nápoje a tabák, nepoživatelné suroviny s výjimkou paliv, minerální paliv a maziva a příbuzné materiály, živočišné a rostlinné oleje a tuky a vosky, chemikálie a příbuzné výrobky, tržní výrobky tříděné hlavně podle materiálu, stroje a dopravní prostředky, průmyslové spotřební zboží, komodity a předměty obchodu.

Obr. 4.4 Vývoz zboží do vybraných zemí



Zdroj: Český statistický úřad (2015), vlastní úprava

Údaje v tomto grafu jsou za celý loňský rok, tedy za rok 2014. Z grafu je viditelně jasné, že vývoz z České republiky putuje především do Ruska. Do Ruska putují hlavně stroje a dopravní prostředky a to až v částce 76 083 273 000 Kč.

Česká republika patří mezi největší vývozce informačních a komunikačních zařízení v Evropské unii. Z ČR je také velký vývoz automobilů.

5 Závěr

Po vstupu do Evropské unie došlo k zásadním změnám v zahraničním obchodu. Česká republika se stala součástí celního území Evropské unie a výměna zboží tak s evropskými státy přestala být považována za obchod se zahraničím. Avšak obchoduje-li ČR se státy mimo EU, jedná se stále o obchod se zahraničím.

DPH je jednou z nejrozsáhlejších daní, která vstupuje do obchodů mezi kupujícími a prodávajícími. Tyto obchody jsou uskutečňovány jak v tuzemsku, tak s členskými státy i se státy, které se nacházejí mimo EU.

V této práci nalezneme příklady, které se mohou v praxi objevit, avšak je ještě spousta situací, které můžou nastat. Cíl této práce byl tak v zásadě splněn a to analyzovat postup při dovozu a vývozu zboží z pohledu DPH na praktických příkladech a vysvětlit základní pojmy a principy se zaměřením na možné problémy, které by mohly nastat. Avšak DPH je stále oblastí velice rozsáhlou a v čase se stále měnící. Kdo se tedy touto daní zabývá, musí se stále informovat a zajímat se o změny týkající se DPH.

V první části této práce bylo za úkol obecně charakterizovat DPH. Jsou zde tak uvedeny a vysvětleny důležité pojmy, bez kterých by se dále nedalo pokračovat. Mezi tyto pojmy je zařazen základ daně, nárok na odpočet, předmět daně atd. V první části jsou také vytyčeny informace o této dani. Jedná se především o způsob výpočtu daně, druhy sazeb, možnosti osvobození a princip daně, jak tedy funguje. Za důležitou zmínku je také druhá snížená sazba daně, která pomohla rodinám s dětmi i seniorům.

Druhá část byla zaměřena na dovoz zboží ze zemí mimo EU. V první řadě bylo důležité určit území, které se nachází mimo EU. Dále bylo zapotřebí vyhledat a určit celní režimy a jak fungují. V této kapitole už najdeme příklady, které se mohou objevit v praxi. V druhé části jsou uvedeny informace o nezákonném dovozu. Velmi nutné a důležité je správně určit, kde zboží bylo propuštěno do celního režimu volný oběh.

Třetí část je zaměřena na vývoz zboží do zemí mimo EU. U vývozu je problémem dosvědčení, že k vývozu došlo. Protože i když je vývoz osvobozen od daně, ale není prokázán, tak poté plátce nemůže uplatnit osvobození od daně. Dále jsou zde vysvětleny celní režimy při vývozu, a také e-vývoz, díky kterému je jednodušší podávání přepravních dokladů. V této části, která je zaměřena jen na vývoz zboží, je také spousta příkladů. Tyto příklady mohou pomoci plátcům a především jim přiblížit tuto problematiku. V kapitole o vývozu zboží je také důležitá jeho přeprava a služby, které jsou s tímto vývozem spojeny.

Seznam použité literatury

Odborná literatura:

BENDA, Václav a Milan TOMÍČEK. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží: praktické postupy uplatňování daně s využitím příkladů*. 5. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2013, 342 s. ISBN 978-80-7273-171-8.

GALOČÍK, Svatopluk a Josef JELÍNEK. *Intrastat a DPH v příkladech*. 2. vyd. Praha: Grada, 2009, 112 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-3073-8.

GALOČÍK, Svatopluk a František LOUŠA. *DPH a účtování: přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 6. vyd., Praha: Grada Publishing, 2013, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4630-2.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2014: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2014., sv. ISBN 978-80-247-5118-4.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2015: výklad s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2015 sv. ISBN 978-80-247-5500-7.

PITNER, Ladislav. *Daň z přidané hodnoty: s komentářem: k I. 5. 2013*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2013, 583 s. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-812-3.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013, 207 s. Series of economics textbooks. ISBN 978-802-4831-411.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12. vyd. V Praze: Vox, 2014, 391 s. ISBN 978-80-87480-23-6.

Internetové zdroje:

BUSSINES CENTER. *Konsignační sklad* [online]. BUSSINES CENTER [21. 3. 2015]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pojmy/p1077-konsignacni-sklad.aspx>.

CELNÍ SPRÁVA. *Clo* [online]. CELNÍ SPRÁVA [12. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/Stranky/default.aspx>

CELNÍ SPRÁVA. *Celní řízení* [online]. CELNÍ SPRÁVA [21. 2. 2015]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/Stranky/default.aspx>

CELNÍ SPRÁVA. Dočasné použití [online]. CELNÍ SPRÁVA [1. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/RHU/Stranky/docasne-pouziti.aspx>

CELNÍ SPRÁVA. Vývoz [online]. CELNÍ SPRÁVA [1. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/celni-rizeni/vyvoz/Stranky/default.aspx>

CELNÍ SPRÁVA. *Informace pro deklarantskou veřejnost o nových funkcích v aplikaci e-Vývoz* [online]. CELNÍ SPRÁVA [1. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.celnisprava.cz/cz/aktuality/Documents/INFO_ECS_ver_prosinec2012_Deklaranti-Fin.pdf

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Databáze zahraničního obchodu*. [online]. ČSÚ [10. 3. 2015]. Dostupné z: <https://apl.czso.cz/pll/stazo/STAZO.STAZO>

EUROPE DIRECT. *Společný systém DPH*. [online]. EUROPE DIRECT [12. 1. 2015]. Dostupné z: http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_cs.htm

FINANČNÍ SPRÁVA. *Přehled změn v DPH 2015* [online]. FINANČNÍ SPRÁVA [12. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/prehled-zmen-v-dph-2015.pdf>

INCOTERMS 2010. *Incoterms 2010* [online]. INCOTERMS [1. 4. 2015]. Dostupné z: <https://sites.google.com/site/iccincoterms2010/incoterms-2010>

MFČR. *Změny v daňových zákonech v roce 2015* [online]. MFČR [10. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976#3>

PACIFIC CUSTOMS BROKERS LTD. *Incoterms* [online]. PCB [1. 4. 2015]. Dostupné z: <http://www.pcb.ca/exports-incoterms.cfm>

PST CLC, A.S. *Právní předpoklady* [online]. PST CLS, A.S. [7. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.e-dovoz.cz/e-dovoz/uvod/>

WOLTERS KLUWER *Celní řízení* [online]. WOLTERS KLUWER [21. 2. 2015]. Dostupné z: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d16843v19757-celni-rizeni/?search_query=

WOLTERS KLUWER. *Identifikovaná osoba* [online]. WOLTERS KLUWER [12. 1. 2015].
Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1513v1489-osoby-identifikovane-k-dani/>

Seznam zkratek

AIS	oblast dovozních operace
CMR	dohoda o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě
ČR	Česká republika
ČNB	Česká národní banka
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ECS	společný projekt EU pro režim vývoz
EU	Evropská unie
ESD	vstupní souhrnné celní prohlášení
ICS	oblast vstupních operací
JSD	jednotný správní doklad
OPD	osoba povinná k dani
VCP	vývozní celní prohlášení
WTO	Všeobecný systém preferencí světové obchodní organizace

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на ве́доміі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2015

Darina Červenková

Darina Červenková